http://dx.doi.org/10.18778/7969-466-2

INSTYTUCJA ODPOWIEDZIALNOŚCI POSIŁKOWEJ W POLSKIM PRAWIE KARNYM SKARBOWYM

WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

Katarzyna Rydz-Sybilak

INSTYTUCJA ODPOWIEDZIALNOŚCI POSIŁKOWEJ W POLSKIM PRAWIE KARNYM SKARBOWYM

WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

ŁÓDŹ 2014

Katarzyna Rydz-Sybilak – Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji
Katedra Postępowania Karnego i Kryminalistyki, Zakład Postępowań Karnych i Szczególnych
90-232 Łódź, ul. Kopcińskiego 8/12

RECENZENCI
Tomasz Grzegorczyk, *Piotr Kruszyński*

REDAKTOR WYDAWNICTWA UŁ
Ewa Siwińska

PROJEKT OKŁADKI
Stämpfli Polska Sp. z o.o.
Zdjęcie na okładce: ©shutterstock.com

© Copyright by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2014

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
Wydanie I. W.06663.14.0.D

Publikacja dofinansowana przez MNiSW w ramach dotacji celowej dla młodych naukowców oraz uczestników studiów doktoranckich. Nr projektu 545/1089

ISBN 978-83-7969-466-2
ISBN (ebook) 978-83-7969-768-7

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
90-131 Łódź, ul. Lindleya 8
www.wydawnictwo.uni.lodz.pl
e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl
tel. (42) 665 58 63, faks (42) 665 58 62

Spis treści

Wykaz skrótów 7

Wstęp 9

Rozdział I. Kształtowanie się polskiego prawa karnego skarbowego oraz odpowiedzialności osób trzecich za czyny skarbowe 11
1.1. Kształtowanie się prawa karnego skarbowego na ziemiach polskich 11
1.2. Kształtowanie się instytucji odpowiedzialności posiłkowej w polskim prawie karnym skarbowym po odzyskaniu niepodległości 39

Rozdział II. Istota odpowiedzialności posiłkowej w prawie karnym skarbowym 83

Rozdział III. Podmiot i przedmiot odpowiedzialności posiłkowej, jej nakładanie oraz ograniczenia, a także stosunek do obowiązku zwrotu korzyści uzyskanych z cudzego przestępstwa skarbowego 97
3.1. Podmiot odpowiedzialności posiłkowej 97
3.2. Warunki nakładania odpowiedzialności posiłkowej 113
3.3. Przedmiot odpowiedzialności posiłkowe 137
3.4. Ograniczenia odpowiedzialności posiłkowej i jej skutki 159
3.5. Odpowiedzialność posiłkowa, a kwestia rozliczenia się z korzyści majątkowej uzyskanej z przestępstwa karnego skarbowego 162

Rozdział IV. Wprowadzanie podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej do procesu oraz jego status w postępowaniu karnym skarbowym 165
4.1. Tryb wprowadzania podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej do postępowania karnego skarbowego 166
4.2. Podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej jako strona postępowania karnego skarbowego 179
4.3. Nakładanie oraz wykonywanie odpowiedzialności posiłkowej 219

Rozdział V. Kumulacje ról procesowych pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej 243

Zakończenie 259

Bibliografia 263

Wykaz skrótów

CzPKiNP	–	„Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych”
d.	–	dawny
Dz.Pr.	–	„Dziennik Praw”
Dz.Pr.K.P.	–	„Dziennik Praw Królestwa Polskiego”
Dz.Pr.Ks.W.	–	„Dziennik Praw Księstwa Warszawskiego”
Dz.Pr.P.	–	„Dziennik Praw Państwa Polskiego”
Dz.U.	–	„Dziennik Ustaw”
Dz.U. Rzeszy	–	„Dziennik Ustaw Rzeszy”
G.P.	–	„Gazeta Prawna”
k.c.	–	kodeks cywilny
k.k.	–	kodeks karny
k.k.s.	–	kodeks karny skarbowy
k.k.w.	–	kodeks karny wykonawczy
k.p.	–	kodeks pracy
k.p.c.	–	kodeks postępowania cywilnego
k.p.k.	–	kodeks postępowania karnego
k.s.h.	–	kodeks spółek handlowych
M.P.	–	„Monitor Polski”
M.Prawn.	–	„Monitor Prawniczy”
OSA	–	„Orzecznictwo Sądów Apelacyjnych”
OSN	–	„Orzecznictwo Sądu Najwyższego”
OSNAPiUS	–	„Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Pracy i Ubezpieczeń Społecznych”
OSNC	–	„Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna”
OSNKW	–	„Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Karna i Wojskowa”
OSP	–	„Orzecznictwo Sądów Polskich”
OTK – A	–	„Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego Zbiór Urzędowy – Seria A”
PiP	–	„Państwo i Prawo”
PiZS	–	„Praca i Zabezpieczenie Społeczne”
p.k.s.	–	prawo karne skarbowe
PPH	–	„Przegląd Prawa Handlowego”
PS	–	„Przegląd Sądowy”
PUG	–	„Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego”

RPEiS	– „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny”
SN	– Sąd Najwyższy
TPP	– „Transformacje Prawa Prywatnego”
u.k.s.	– ustawa karna skarbowa
u.o.p.z.	– ustawa o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary
u.w.l.	– ustawa o własności lokali
WPP	– „Wojskowy Przegląd Prawniczy”
złp	– złoty polski
ZOSN	– „Zbiór Orzeczeń Sądu Najwyższego”

Wstęp

Szczególna forma odpowiedzialności, jaką jest przewidziana w kodeksie karnym skarbowym – instytucja odpowiedzialności posiłkowej, jest systemowo odpowiedzialnością inną od odpowiedzialności karnej powszechnej za własne działanie lub zaniechanie. Typowy dla prawa karnego aspekt indywidualizacji ponoszenia kary za swoje przewinienia podlega w prawie karnym skarbowym modyfikacjom. Zakłada bowiem możliwość przeniesienia wykonania kar i środków karnych o charakterze finansowym – ze sprawcy – na inny podmiot. Rodzi się zatem pytanie o charakter oraz wymiar omawianej instytucji. Pomocny do wyjaśnienia tej kwestii jest niewątpliwie sam charakter prawa karnego skarbowego i wiodący w nim prym walor kompensacji, będący priorytetem dla, podstawowej w prawie karnym powszechnym, represji. Oczywiście, głównym zadaniem prawa karnego skarbowego jest w istocie dążenie do zapewnienia wpływów przynależnych Skarbowi Państwa z różnych tytułów prawnych, tak więc egzekwowanie należności staje się głównym celem i zadaniem nadrzędnym, nawet nad karno-wychowawczym aspektem prewencyjnym celów wszystkich kar i środków karnych. Tego rodzaju konieczność wynika także z dysonansu nastawienia społecznego do regulacji prawa karnego powszechnego oraz prawa karnego skarbowego. Intencjonalność ustawodawcy w zakresie gromadzenia środków finansowych, wiążąca się z nakładaniem danin publicznych na obywateli, nie jest przez nich akceptowana, natomiast zapewnienie ładu i porządku publicznego przez stosowanie restrykcyjnych norm prawa karnego spotyka się z ogólnym uznaniem i dążeniem do poszanowania praw przynależnych jednostce. Tak więc odbiór społeczny tych dwóch różnych regulacji – niewątpliwie miał wpływ na wykształcenie się instytucji odpowiedzialności posiłkowej, aby nikt nie wzbogacał się z czynów karnych skarbowych, nawet innej osoby, kosztem interesów finansowych Skarbu Państwa.

W tym miejscu podnieść należy, iż postępowanie karne skarbowe, niezależnie od swojej odrębności, opiera się na założeniach powszechnej procedury karnej. Wśród uczestników postępowania biorących w nim udział występują podmioty charakterystyczne dla postępowania karnego skarbowego, które, pomimo iż nie posiadają statusu oskarżonego, mogą zostać w tym procesie pociągnięte do szczególnego rodzaju odpowiedzialności, tj. odpowiedzialności posiłkowej. Instytucja ta, stosowana niegdyś fakultatywnie przez sądy orzekające, stała się

obecnie obligatoryjna w razie wystąpienia przesłanek ją statuujących. Warunki, od których wystąpienia uzależniona jest możliwość nakładania odpowiedzialności posiłkowej, obrazują przepisy kodeksu karnego skarbowego, jednakże regulacja ta przedstawiona jest fragmentarycznie w różnych częściach kodeksu. Niewątpliwie rodzi to trudności z ustaleniem charakteru tegoż podmiotu w procesie karnym skarbowym oraz istoty jego odpowiedzialności. Tymczasem problematyka ta istotna jest zarówno dla organów postępowania przygotowawczego, jak i sądu rozpoznającego sprawę, aby zapewnić prawidłowy i sprawny przebieg procesu. Niniejsze opracowanie ma na celu przedstawienie oraz wyjaśnienie problematyki instytucji odpowiedzialności posiłkowej oraz możliwych kumulacji ról procesowych, które na gruncie prawa karnego skarbowego z podmiotem pociągniętym do odpowiedzialności posiłkowej mogą mieć miejsce. Ramy monografii nie pozwalają na wyczerpujące omówienie wszystkich problemów związanych z zagadnieniem kumulacji ról procesowych podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, dlatego stanowi ona próbę syntetycznego, jak również całościowego ujęcia zagadnień dotyczących statusu oraz uprawnień podmiotu mającego ponosić odpowiedzialność posiłkową, jak również kumulacji jego roli z inną stroną, czy też *quasi*-stroną postępowania karnego skarbowego. W tym ostatnim przypadku często zaobserwować można rozbieżność interesów procesowych przyświecających obydwu stronom reprezentowanym w istocie przez tożsamy podmiot. Mając na względzie złożoność problematyki zarówno o charakterze prawnym, ale także obejmującej swoim zakresem uprawnienia innych stron, ograniczone zostały one do porównań z pozycją i statusem pomiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej.

W opracowaniu zostały omówione zagadnienia historyczne związane z kształtowaniem się instytucji odpowiedzialności posiłkowej w prawie polskim, a także aktualne regulacje prawne kodeksu karnego skarbowego z 1999 r. dotyczące omawianej problematyki, z uwzględnieniem zmian już wprowadzonych do obecnego kodeksu karnego skarbowego.

Rozdział I

Kształtowanie się polskiego prawa karnego skarbowego oraz odpowiedzialności osób trzecich za czyny skarbowe

1.1. Kształtowanie się prawa karnego skarbowego na ziemiach polskich

1. Kształtowanie się podstaw nowoczesnej skarbowości przypada na pierwszą połowę XIX w. Rozwijający się wówczas kapitalizm zaowocował rozbudowywaniem ówczesnego prawodawstwa karnego i karno-administracyjnego. Początkowo to właśnie do tych gałęzi prawa przeważająca część doktryny zaliczała prawo karne skarbowe. Przedstawiciele doktryny francuskiej i włoskiej wskazywali w przestępstwie skarbowym na cechę wskazującą na zamach skierowany na dobro państwowe w postaci dochodów skarbowych. Cecha ta była swego rodzaju deliktem przeciwko państwu[1]. W tej sytuacji musiało ono zacząć przeciwdziałać tego rodzaju sytuacjom, kreując nowe prawo chroniące własne interesy. Wskazywano, że zakres norm karnych zależy od szczegółowości regulacji ochraniającej interesy fiskalne państwa. Bywa, że normy prawa skarbowego służą realizacji fiskalnych i politycznych funkcji systemu skarbowego, mają więc na celu zagwarantowanie państwu, nie uczestniczącemu bezpośrednio w procesie produkcji, środków niezbędnych do realizacji jego zadań przez wymiar i pobory danin publicznych, ustalenie środków ich egzekucji, jak też zwalczanie nadużyć na niekorzyść Skarbu Państwa[2]. W państwie o jednolitym ustroju zawsze mamy przecież do czynienia ze stosunkami finansowymi, które łączą zarząd państwowy z jednostkami jemu podległymi, ewentualnie ze wzajemnymi stosunkami różnorakich gałęzi państwowej administracji. Rzecz się bardziej komplikowała, gdy w jeden większy organizm państwowy połączone były trwale różne ustroje, o mniejszej lub większej samodzielności, ubezpieczonej pod względem

---

[1] Zob. J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, Wydawnictwa UW, Warszawa 1976, s. 10.

[2] M. Weralski, *Kierunki rozwoju prawa finansowego i nauki prawa finansowego*, PiP 1965, nr 7, s. 58.

prawno-państwowym[3]. W przypadku naszego kraju, znajdującego się wówczas pod zaborami, mieliśmy do czynienia z ustrojem podporządkowanym większym państwom, częściowo, ale i okresowo wyposażonym jednak w pewną autonomię. Zatem początek systemu prawa skarbowego i idącego zaraz za nim prawa karnego skarbowego dla terytorium polskiego w tym okresie wyznaczały ustawodawstwa państw zaborczych[4]. Kształtowały się one rozmaicie w zależności od polityki zaborców prowadzonej w stosunku do ludności polskiej zamieszkującej podległy im obszar. Niemniej jednak wskazać należy, że pewne czynniki, o charakterze ogólnym, miały tutaj przeważające znaczenie. W państwie nowożytnym, które, obejmując ogół obywateli, niezależnie od ich narodowości, spełnia wobec nich zadania wynikające z celu organizacji państwowej zabezpieczenie dochodu skarbowego koniecznego do funkcjonowania machiny państwowej jest zagadnieniem pierwszorzędnej wagi. Łączy się ono samoistnie z zadaniem ochrony porządku i zagwarantowaniem bezpieczeństwa publicznego przez państwo. Dlatego prawo karne skarbowe – stojące na straży wykonywania ustaw skarbowych i czuwające nad ścisłym odprowadzaniu przez obywateli należności skarbowych, mających zasilić budżet państwa – w niczym nie różni się od innych dziedzin powszechnego prawa karnego. Stąd w dziedzinie prawa skarbowego znalazły zastosowanie ogólne zasady powszechnego materialnego prawa karnego, a postępowanie miało przebiegać według zasad powszechnego postępowania karnego. Ograniczenie tej zasady ma miejsce tylko wtedy, gdy wymaga tego realizacja naczelnego zadania ustawy karnej skarbowej, jakim jest zabezpieczenie dochodu skarbowego. Powyższe znalazło swój wyraz zewnętrzny w historycznym kształtowaniu się kodyfikacji prawa karnego skarbowego.

2. W odniesieniu do **Królestwa Polskiego**, będącego pod silnymi wpływami Cesarstwa Rosyjskiego, interesujące nas regulacje zostały zapoczątkowane jeszcze przez zasady konstytucyjne Królestwa Polskiego z 27 listopada 1815 r.[5], które stanowiły, iż przepisy karne dotychczas obowiązujące zachowają swoją moc prawną, będą jednak w przyszłości zmienione, co było w zgodzie z przyjętą naczelną zasadą dostosowania prawodawstwa do obyczajów narodowych[6]. Jeszcze przed zwołaniem pierwszego Sejmu Królestwa Polskiego za pilne uznano przygotowanie projektu nowego kodeksu karnego. Minister-Sekretarz Stanu w swej

---

[3] R. Rybarski, *Prawno-skarbowe podstawy ustroju państw związkowych, unii i autonomii państwowych*, Warszawa 1916, s. 1.

[4] Zob. szerzej S. Płaza, *Historia prawa w Polsce na tle porównawczym*, cz. II, *Polska pod zaborami*, Kraków 2002.

[5] Ustawa – Konstytucja Królestwa Polskiego z dnia 27 listopada 1815 r., Dz.Pr.K.P., t. I, nr 1, s. 2–103. Zob. szerzej M. Adamczyk, S. Pastuszka, *Konstytucje Polskie w rozwoju dziejowym 1791 r.–1982 r.*, Warszawa 1985.

[6] J. Bojasiński, *Rządy tymczasowe w Królestwie Polskim. Maj – grudzień 1815 r.*, Warszawa 1902, s. 17.

odezwie z 5 listopada 1817 r. zakomunikował wolę Aleksandra I w tej sprawie[7]. Cesarz podkreślił fakt, iż „Królestwo Polskie jakby na dwa państwa zdaje się być podzielonym ze względu praw karzących, po części kodeksowi kryminalnemu austriackiemu, a po części kodeksowi kryminalnemu pruskiemu, w niektórych nawet jeszcze względach podlega dawnym prawom polskim. [...] Nieuchronną jest więc rzeczą przez ustanowienie nowego kodeksu kryminalnego polskiego zaradzić długości procedury, niepewności w zastosowaniu kar, na koniec zamieszaniu sądownictwa. [...] Materiały są gotowe i pod ręką, kodeksa kryminalne austriacki, pruski i francuski zawierają każdy w szczególności przepisy, których mądrości nie można nie uznać, idzie tylko, aby je zebrać, pojednoczyć ze sobą i stosując je do moralnego stanu kraju, zrobić je poniekąd ojczystymi"[8].

Ostatecznie **Kodeks karzący**, po długo trwających obradach w Radzie Stanu, został uchwalony w 1818 r. Podkreślić należy fakt, iż sam przebieg dyskusji cechowała w zasadzie rzeczowość świadcząca o wysokich kwalifikacjach prawniczych, doświadczeniu, a także skupieniu się członków Rady nad jakże ważnymi zagadnieniami prawno-społecznymi w ówczesnych czasach. Dochodziło tu do konfrontacji poglądów między obrońcami tradycyjnego ładu społecznego a zwolennikami nowych koncepcji praworządności burżuazyjnej. Sam Kodeks karzący, nawiązując do kwestii regulowanych obecnie prawem karnym skarbowym, ustosunkował się jedynie do jego części materialnej. Zawierał on przepisy w części poświęconej zbrodni (Dział VI – *O zbrodniach w szczególności* – art. 63 pkt 6)[9], a które dotyczyły penalizacji przestępstw fałszowania monet publicznych i papierów kredytowych (Dział XII – art. 101)[10]. Te ostatnie zostały ujęte także w części odnoszącej się do występków – art. 250 – Fałszowanie monet w przypadkach działem XII księgi I za zbrodnie niepoczytanych[11]. W tej części kodeksu można odnaleźć także katalog gier zakazanych – art. 457[12]. Kara pieniężna, odpowiednik kary grzywny powiązanej obecnie z instytucją odpowiedzialności posiłkowej, była według Kodeksu karzącego jedną z kar poprawczych, będąc jednocześnie karą policyjną. Orzekana była za występki w granicach od 40 do 2000 złp na podstawie art. 5 pkt II ust. 3, natomiast za przewinienia policyjne (wykroczenia) w wysokości do 40 złp – art. 5 pkt III ust. 1. Przepisem regulującym jej zastosowanie był art. 218, który stwierdzał, iż „tam tylko mieysce mieć może gdzie wyraźnie prawem iest przepisana". Uzyskane w ten sposób środki

---

[7] J. Bardach, *Historia państwa i prawa Polski*, t. III, *Od rozbiorów do uwłaszczenia*, Warszawa 1981, s. 523. Zob. też S. Smolka, *Korespondencja Samuela Bogumiła Lindego z Bazylim Anastesewiczem 1822–1830*, t. I, *1821–1823*, Kraków 1909, s. 162–163.

[8] Por. cytat z przemówienia posła Wolickiego za J. Śliwowski, *Kodeks karzący Królestwa Polskiego (1818 r.)*, Warszawa 1958, s. 481.

[9] Dz.Pr.K.P., t. V, nr 20, s. 36.

[10] *Ibidem*, s. 57.

[11] *Ibidem*, s. 138.

[12] *Ibidem*, s. 245.

pieniężne miały być przekazywane na fundusz, który „przez rząd wskazanem zostanie”[13]. Regulacja ta miała swój pierwowzór w § 9 cz. II austriackiej ustawy o zbrodniach i ciężkich policyjnych przestępstwach z 1803 r., potocznie zwanej Franciscaną[14], z tym tylko wyjątkiem, że ten ostatni przepis określał ten fundusz w sposób precyzyjny, a mianowicie jako „fundusz ubogich”[15].

Kodeks karzący przewidywał również możliwość zamiany kary grzywny na areszt lub chłostę, a kary aresztu – na karę grzywny. Było to swoiste odstępstwo od ograniczenia samowolności sędziego, zawartego w art. 225 Kodeksu odnoszącego się do zakazu zamiany rodzaju kary oraz jej wymiaru przez tegoż. „Wyjęciem od powyższego prawidła”[16] był art. 226, który w swoich dwóch punktach stwierdzał, że w przypadku, gdy kara grzywny jest dla sprawcy zbyt uciążliwa. wtedy „karę prawem postanowioną zmienić można”. Regulacja ta, odnosząc się nie tylko do kwestii uszczerbku dla środków utrzymania skazanego i jego „familii”, miała na uwadze także fakt, iż skazanie sprawcy na karę grzywny może wyrządzić niepowetowaną szkodę w jego majątku jako pewnej całości gospodarczej. Całokształt przepisów określających tę instytucję sugeruje niekonsekwencję ustawodawcy w tym zakresie, chociażby z tego względu, iż istotą kary pieniężnej jest uszczerbek majątkowy w majątku osoby zobligowanej do jej uiszczenia. Zastrzeżenie jednak takie wydaje się być zrozumiałe na tle epoki, ustawodawca bowiem, regulując kwestię grzywny, pragnął kategorycznie i definitywnie odgrodzić się od wszelkich pozostałości konstrukcji kary konfiskaty majątku[17]. W sytuacjach określonych w powoływanym wcześniej art. 226 kara grzywny ulegała zamianie na areszt stosownie do wytycznych: 1 dzień pozbawienia wolności (tj. aresztu lub domu poprawy) równał się 6 złp.

Bardzo charakterystycznym uregulowaniem prawnym była również możliwość zamiany w wprost odwrotnym kierunku, powodująca zastąpienie kary „zamknięcia” karą grzywny. Przewidywał to art. 227 Kodeksu. Według wyraźnego zastrzeżenia w ustawie mogło to mieć miejsce tylko w razie skazania na „karę aresztu domu publicznego”, w dodatku tylko wtedy, gdy przepisy wyraźnie na taką zamianę pozwalały, i to jeśli majątek skazanego był wystarczający. Kara grzywny za występki określona została w około 40 przypadkach, szczególnie w odniesieniu do przestępstw mniejszej wagi. Oczywiście trudno w tym miejscu opisywać je dokładnie, należy jedynie podkreślić, iż w ponad 20 wypadkach występuje ona zamiennie z karą aresztu, a w 16 bez takiej alternatywy. Rozmiary kary grzywny, w ramach jej ustawowych granic były przeróżne. Najczęściej występującą była grzywna w wysokości 40–500 złp i 100–500 złp, natomiast

---

[13] *Ibidem*, s. 117.

[14] Ogólnoaustriacki Kodex karny: Strafgesetz über die Verbrechen und schweren Polizei-Übertretungen. Justizgesetzsammlung 1803, Nr 626, s. 313 i n.

[15] J. Śliwowski, *Kodeks karzący…*, s. 360.

[16] Dz.Pr.K.P., t. V, nr 20, s. 121 i 122.

[17] J. Śliwowski, *Kodeks karzący…*, s. 361.

w pełnym jej wymiarze ustawowym (40–2000 złp) przewidziana była zaledwie w tylko jednym przepisie (art. 457) przy uprawianiu gier zakazanych. Zaledwie w dwóch wypadkach Kodeks przewidywał także stałą karę grzywny odpowiednio w wysokości 100 złp oraz 300 złp (art. 300 i 301). W tych ostatnich przypadkach mamy do czynienia z pozostałościami kar stałych. Podsumowując, stosowanie kary grzywny w odniesieniu do występków nie było zbyt częstym zabiegiem (39 sytuacji na około 200 występków), nader często występowała natomiast ona przy penalizacji wykroczeń. Wymiar jej był uzależniony od rodzaju wykroczeń. Artykuł 475 Kodeksu formułował natomiast ogólną zasadę, w myśl której kara pieniężna była podstawową karą stosowaną za „przewinienia policyine"[18] (wykroczenia porządkowe). Od tej zasady występowały jednakże wyjątki, a mianowicie: wysunięcie innej alternatywnej kary przez prawo (zazwyczaj dwóch pozostałych kar policyjnych, tj. aresztu i chłosty), zamiana jej poprzez zastosowanie kary pozbawienia wolności – „rachuiąc za każde zł. 5 kary pieniężne'y, ieden dzień aresztu" (art. 475 pkt b), wreszcie zastąpienie na karę chłosty, gdyby areszt miał spowodować zbyt wielki uszczerbek w utrzymaniu rodziny skazanego i odwrotna reguła – zamiana chłosty na areszt ze względów zdrowotnych.

Biorąc pod uwagę powyższe regulacje prawne, można stwierdzić, iż kara pieniężna nie była, oczywiście poza wykroczeniami, zbyt często stosowana. Również uwzględniając realia epoki – nie wydaje się ona karą zbytnio surową. Być może ma to związek z faktem, iż ustawodawca nie nadał jej pośrednio ważkiej funkcji dostarczania środków finansowych do Skarbu Państwa, jaką obecnie posiada kara grzywny. Bardziej doniosłe znaczenie przywiązywano do tego, aby sprawcę ukarać za pogwałcenie porządku prawnego i odstraszyć przyszłych potencjalnych sprawców. Wiązało się to bezpośrednio również z próbą stworzenia kodeksu, z którego wynikałyby zasady, oparte na światopoglądzie burżuazyjnym. Ustanowienie pierwszeństwa dochodzenia szkód i strat z tytułu przestępstwa przed należnościami Skarbu Państwa w art. 47 Kodeksu[19] dobitnie o tym świadczy. Przepis ten wprowadzał zasadę solidarnej odpowiedzialności sprawców z tytułu kosztów sądowych oraz zasadę pierwszeństwa roszczeń z tytułu wynagrodzenia szkód i strat przed pretensjami Skarbu Państwa z tytułu kosztów sądowych. Wspomniany przepis wzorowany był na art. 54 i 55 Code penal. Jednak kodeks francuski określał w art. 55 odpowiedzialność nie tylko z tytułu kosztów sądowych, jak to usankcjonował kodeks polski, ale również z tytułu grzywien (*amendes*), świadczeń zwrotnych (*restitutions*) i wreszcie z tytułu wynagrodzenia szkód i strat (*dommages-interets*). Zasięg w takim razie naszego przepisu jest zdecydowanie węższy[20]. Pomimo dostrzeżenia zagrożenia takiej regulacji prawnej, która mogła odbić się niekorzystnie na uprawnieniach finansowych państwa,

---

[18] Dz.Pr.K.P., t. V, nr 20, s. 255.

[19] *Ibidem*, s. 26.

[20] J. Śliwowski, *Kodeks karzący…*, s. 112 i 113.

zdecydowano się na uchwalenie przepisu właśnie w takiej postaci. Zapewnienie swobody umów i bezpieczeństwa obrotu prawnego – dwie instytucje prawne warunkujące możliwość zbudowania i osadzenia państwa typu burżuazyjnego – było zbyt istotne, aby można je było wtedy pominąć. Kwestia pierwszeństwa dochodzenia roszczeń z tytułu przestępstwa przed należnościami Skarbu Państwa, ewidentnie celowo zawarta w przepisach Kodeksu karzącego, nie może wpływać na ogólną ocenę dbałości ówczesnego ustawodawcy o wpływy środków finansowych do kasy Skarbu z innych tytułów. Świadczy o tym dobitnie kompleksowa regulacja prawna odnosząca się do wielu instytucji prawnych zawartych w obecnym kodeksie karnym skarbowym.

Do poboru i egzekucji należności skarbowych stosowane były jeszcze przepisy z okresu Księstwa Warszawskiego, które umożliwiały przeprowadzanie egzekucji podatkowej, polegającej na kwaterowaniu u zalegającego w opłacaniu podatków podatnika – dwóch żołnierzy, w dalszym okresie także kozaków, z opłatą po 2 złp dla każdego dziennie łącznie z wyżywieniem, aż do momentu uregulowania wszystkich zaległości. Obok tego środka prawnego stosowano także kary podatkowe, sekwestr oraz licytację ruchomości czy też represyjnie wprowadzoną po powstaniu listopadowym konfiskatę nieruchomości. Kwestię egzekwowania podatków, kar pieniężnych, dochodów z dóbr, czynszów itd. regulowały przepisy dotyczące Prokuratorii Generalnej Królestwa z 29 września 1816 r., przekazując całą procedurę do właściwości postępowania administracyjnego. Kompetencje w zakresie sądownictwa administracyjnego realizowała Rada Stanu, a w jej imieniu tzw. Delegacja Administracyjna – powołana postanowieniem namiestnika z 20 lutego 1816 r. Kompleksowa regulacja organizacji tej Delegacji i trybie funkcjonowania sadownictwa administracyjnego zawarta została w postanowieniu Aleksandra I z 11 kwietnia 1817 r. Delegacja Administracyjna składała się z sześciu członków. Była ona, w zastępstwie Rady Stanu, drugą i ostatnią instancją odwoławczą od sądów administracyjnych, w imieniu których tymczasowo tę funkcję pełniły rady prefekturalne, a następnie komisje wojewódzkie – postanowienie z 11 kwietnia 1817 r. W tym zakresie Delegacja Administracyjna rozstrzygała sprawy o uchylenie lub zmniejszenie podatków z odwołań wnoszonych przez osoby prywatne czy też Komisję Rządową Spraw Wewnętrznych albo Przychodów i Skarbu[21]. Pomimo faktu, iż Kodeks karzący z 1818 r. nie zawierał przepisów penalizujących przewinienia na szkodę Skarbu, już w 1819 r. Komisja Rządowa Przychodów i Skarbu wystąpiła z projektem, aby orzekanie w tych sprawach oddać do kompetencji komisji wojewódzkich (organów utworzonych w miejsce rad prefekturalnych funkcjonujących w zakresie sądownictwa administracyjnego). Komisje wojewódzkie miały działać

[21] J. Bardach, *Historia państwa*…, t. III, s. 310 i 380.

jako I instancja administracyjna, od decyzji których przysługiwać miało prawo składania odwołań bądź do Komisji Rządowej Przychodów i Skarbu (droga administracyjna), bądź też do sądów (droga sądowa).

W obu przypadkach, władz administracyjnych i sądów, organy te orzekać miały nadal na podstawie przepisów skarbowych z czasów Księstwa Warszawskiego. Ze względu na konieczność zebrania przez Komisję Rządową Przychodów i Skarbu przepisów karno-skarbowych zagadnienie to ostatecznie uregulowane zostało w postanowieniu namiestnika z 24 sierpnia 1824 r. Funkcję rozstrzygania sporów karno-skarbowych przekazano komisjom wojewódzkim, z tym że jeśli wartość przedmiotu sporu łącznie z przewidywaną karą nie przekraczała 100 złp, komisja orzekała ostatecznie w drodze administracyjnej, w sytuacji przeciwnej orzekała w charakterze sądu administracyjnego I instancji. Karę orzeczoną ostateczną decyzją administracyjną darować mogła, i to tylko w drodze łaski, Komisja Rządowa Przychodów i Skarbu. Jednakże od wyroku komisji jako sądu strona mogła, w ciągu 14 dni, złożyć odwołanie do Komisji Rządowej Przychodów i Skarbu, która, orzekając w pełnym składzie, pełniła funkcję sądu karno-administracyjnego II instancji. Wyroki obu instancji miały mieć formę sądową i zawierać klauzule egzekucyjne. Należy dodać, iż przepisy materialne i formalne zachowano z okresu istnienia Księstwa Warszawskiego, nieznacznie tylko je zmieniając lub uzupełniając. Podsumowując, należałoby stwierdzić, iż administracyjne sądownictwo karne „było sadownictwem *sui generis*, bo sprawowała je administracja, będąc sędzią we własnej sprawie[22]. Pozostałe instytucje, znane już w tamtym okresie, a regulowane obecnie w prawie karnym skarbowym, zlegislowane były w formie dekretów, ukazów, uchwał, ustaw i postanowień Rządu, a obwieszczanych powszechnie w „Dzienniku Praw".

Regulacje **ceł i taryf celnych** znajdziemy w postanowieniach Namiestnika Królestwa, a dotyczących przykładowo: zakazu wywozu z kraju wszelkich rud kruszcowych (23 marca 1816 – Dz.Pr., t. I, s. 241–242), ustanowienia Głównej Komory Celnej w Krakowie (7 czerwca 1817 – Dz.Pr., t. VI, s. 220–223), ustanowienia opłaty od Sukna, płócien i skór z Prus sprowadzanych (14 lipca 1818 – Dz.Pr., t. VI, s. 176–182) czy też upoważnienia Kommissyi Rządowej Przychodów i Skarbu do ogłoszenia celnej handlowej taryfy (15 stycznia 1820 – Dz.Pr., t. VI, s. 445–446).

Zagadnienia **egzekucji podatków i kar podatkowych** znajdziemy w postanowieniach Namiestnika Królestwa, m.in. dotyczących: nakazania Eksekucyi wszelkich zaległych podatków od 1-go Czerwca 1813 r. (29 października 1816 – Dz.Pr., t. II, s. 211–214), nakazaniu ściągania i opłaty w pierwszej kolejności zaległych podatków przy sądowym zajęciu nieruchomości (19 czerwca 1818 – Dz.Pr., t. VI, s. 66–67).

---

[22] *Ibidem*, s. 541.

Z kolei w uchwale sejmowej z 24 marca 1809 r.[23] odnaleźć można było przepisy odnoszące się do **podatków w ogólności**. Zawierała ona prawo o poborach, którym zatwierdzono wszystkie dawne podatki stałe, z niestałych zaś te zachowane; ustanawiała na nowo dochody celne, akcyzy po miastach, podatki z rzeki, konsupmcyi i czopowego oraz opłaty stemplowe; podwyższyła „ofiarę" z nowo przybyłych obiektów, patentowe od „professyonistów", osobiste, koszerne, liwerunek i podymne. Nową „klassyfikacyę" podatku osobistego wyznaczała uchwała sejmowa z 23 grudnia 1811 r.[24], natomiast kwestia pobierania tego podatku szczegółowo uregulowana została w Dekrecie Króla Saskiego Księcia Warszawskiego z 14 lutego 1812 r.[25] Wzrost dochodów Skarbu Państwa uzyskano nie tylko poprzez ściąganie należności podatkowych, ale również dzięki ustanowionym monopolom państwowym.

Właśnie **sprzedaż i fabrykacja tytoniu oraz tabaki** na rzecz Skarbu zapowiedziana została w uchwale sejmowej z 23 grudnia 1811 r.[26], natomiast procedurę w sprawach fiskalnych o defraudację tytoniu i tabaki zawierał Dekret Króla Saskiego Księcia Warszawskiego z 17 lipca 1812 r.[27] Procedura oddana została do właściwości „Władz Skarbowych", ukaranym zaś przysługiwało prawo odwołania się do wyższej instancji „w ciągu dni 14 za kaucyą".

Po powstaniu listopadowym pojawił się prąd zmierzający do uwstecznienia prawa karnego oraz zbliżenia go do wzorów w Cesarstwie. Dopiero w latach 1848–1864 wprowadzono szereg postanowień odnoszących się do spraw karnoskarbowych[28]. Spraw tych było bardzo dużo w tamtym okresie. Rozstrzygane były one w większości przez władze skarbowo-administracyjne, częściowo też przez organy specjalne, np. komory celne, jak również w drodze sądowej. Przechodząc do omówienia ustroju skarbowego w Rosji, podkreślenia wymaga fakt, iż w tym kraju zaborczym budżet opierano przeważnie na dochodach z ceł, podatków spożywczych, a przede wszystkim z monopolu spirytusowego. Najobszerniej rozwinęła się tym samym administracja tych właśnie źródeł dochodowych i znalazła swój wyraz w odrębności władz celnych i akcyzowych od innych działów administracji skarbowej[29]. Organami Ministerstwa Skarbu na obszarze państwa były:

1) izby skarbowe z podległymi im kasami skarbowymi,
2) zarządy akcyz i skarbowej sprzedaży trunków,
3) zarządy celne wraz ze strażą celną.

---

[23] Dz.Pr.Ks.W., t. I, s. 241–254.

[24] *Ibidem*, t. IV, s. 27–38.

[25] *Ibidem*, s. 202–209.

[26] *Ibidem*, s. 25–26.

[27] *Ibidem*, s. 338–340. Zob. też. A. Sawicki, *Skorowidz. Czyli zbiór dekretów, ukazów, uchwał, ustaw i postanowień rządu w Dzienniku Praw*, Warszawa 1857, s. 3 i n.

[28] *Przepisy odnoszące się do czynności rządów gubernialnych i naczelników powiatowych. Wydział Skarbu*, cz. II, Warszawa 1866, s. 594.

[29] B. Markowski, *Administracja skarbowa w Polsce (Administracja skarbowa państw zaborczych)*, Warszawa 1931, s. 49.

Do izb skarbowych należało: zarząd rachunkowością i sprawozdawczością dochodów oraz wydatków państwowych, zawieranie umów w imieniu Skarbu, przeprowadzanie przetargów na dostawy i roboty, wymierzanie kar za przekroczenia przepisów skarbowych, zarząd podatków przemysłowego i mieszkaniowego (w Królestwie Polskim także podatku od nieruchomości miejskich), kontrola kas, sprawy osobowe urzędników. Niektóre sprawy były rozstrzygane kolegialnie, jak np.: zawieranie umów, zatwierdzanie przetargów, orzekanie co do kar stemplowych ponad 300 rubli, badanie rezultatów rewizji kas skarbowych, umarzanie zaległości podatkowych, zwroty i przerachowania mylnie pobranych danin, sprawy dyscyplinarne urzędników i inne, które zarządzający izbą wnosił pod obrady kolegium. Do kolegium należeli: zarządzający, ewentualnie jego pomocnik i naczelnicy wydziałów. Izby skarbowe stosownie do znaczenia okręgu pod względem ekonomicznym zaliczane były do wyższych lub niższych kategorii. Skład izby stanowili: zarządzający, który w izbach trzech wyższych kategorii posiadał pomocnika, naczelnicy wydziałów, inspektorowie podatkowi i ich pomocnicy, referenci i urzędnicy niższego rzędu. Izba dzieliła się na trzy wydziały: I ogólny – do spraw osobowych i gospodarczych, II – podatkowy, III – kasowo-rachunkowy. Prócz tego przy izbach istniały odwoławcze komisje podatkowe, złożone z przedstawicieli płatników podatku i z urzędników izby skarbowej.

Odwołania od decyzji izb skarbowych szły do I departamentu Senatu, jako do sądu administracyjnego. Inspektorzy podatkowi byli organami izb skarbowych i nie stanowili osobnych instancji; ich liczbę i miejsce urzędowania określał minister skarbu. Od inspektorów wymagano posiadania wykształcenia wyższego i praktyki skarbowej, zakończonej świadectwem zarządzającego izbą o należytym przygotowaniu. Do inspektorów podatkowych należało: udział w wymierzaniu podatków bezpośrednich, nadzór nad ich poborem i egzekucją, nadzór nad przejściem majątków pod tytułem darmym i nad ich oszacowaniem, pomoc w ujawnieniu i ściganiu przekroczeń ustaw o opłatach alienacyjnych i stemplowych, zbieranie danych o stanie handlu i przemysłu i zdolności płatniczej ludności, udział w rewizji kas i w różnych komisjach.

Do wymierzania podatków przemysłowego, mieszkaniowego i od nieruchomości miejskich były powołane komisje podatkowe, złożone z przedstawicieli ludności pod przewodnictwem inspektora podatkowego, który też prowadził biurowość komisji. Członkowie komisji w Cesarstwie byli wybierani przez płatników podatku, a w Królestwie Polskim mianowani spośród płatników przez zarządzającego izba skarbową na wniosek inspektora. Izby skarbowe istniały w każdej guberni i były niezależne od władz administracyjnych. Organem wykonawczym izb i inspektorów w Cesarstwie była policja, a w Królestwie Polskim – urzędy gminne wiejskie i magistraty miast (z wyjątkiem miasta Warszawy). Kasy skarbowe były gubernialne, powiatowe i specjalne, a stosownie do ilości czynności dzieliły się na siedem kategorii. Naczelnikiem kasy był skarbnik, prócz tego urzędowali w kasie rachmistrz, jego pomocnicy i kasjerzy. Sposób urzędowania określały osobne

przepisy i instrukcje kasowe. Do obowiązków kas należało: przyjmowanie wpłat i dokonywanie rozchodów, sprzedaż stempli, patentów, świadectw przemysłowych, prowadzenie rachunkowości przychodów i rozchodów; przy dokonywaniu wypłat kasy kontrolowały zużycie kredytów przez władze asygnujące. Od 1900 r. kasom skarbowym zostały powierzone niektóre czynności oddziałów Banku Państwa – czyli sprzedaż papierów procentowych, inkaso weksli, czynności przekazowe, a od 1906 r. stały się też kasami oszczędności. Kasy podlegały rewizjom stałym (miesięcznym), nadzwyczajnym (w razie ustąpienia skarbnika) i nagłym. Rewizji kas gubernialnych dokonywało kolegium izby skarbowej, mniejszych kas – kolegium złożone z przedstawicieli miejscowych urzędów administracyjnych, prawo rewizji mieli też inspektorowie podatkowi[30].

Zarządy poborów akcyzowych istniały zupełnie niezależnie od izb skarbowych i były dwustopniowe: gubernialne (na kilka guberni) i okręgowe. W skład zarządu gubernialnego wchodzili: zarządzający, starszy i młodszy rewizorowi, starszy i młodszy technicy, urzędnik do spraw sądowych, sekretarze, buchalterzy i ich pomocnicy. Zarząd okręgowy stanowili: nadzorca, starsi i młodsi pomocnicy nadzorcy, kontrolerzy starsi i młodsi i urzędnicy biurowi. Dla dozoru przedsiębiorstw urzędowali w cukrowniach i fabrykach tytoniowych stali kontrolerzy; rewizji tych zakładów jako też gorzelni, browarów, octowni, likierni itd. dokonywali pomocnicy nadzorców akcyzowych dwa razy miesięcznie. Pomocą kontrolerom służyli dozorcy (*nadsmotrszczycy*), których obowiązkiem było ponadto wykrywanie wykroczeń przeciwko przepisom akcyzowym, w czym dopomagała im policja. W powiatach przygranicznych była czynna tzw. straż karczemna, czuwająca nad zapobieganiem przemytnictwu produktów, podległych opłatom akcyzowym. Monopolowa sprzedaż spirytusu stanowiła osobny dział służby, podległy okręgowym zarządom akcyzy. Zarządy celne i ich struktura wynikała z podzielenia granicy na okręgi, podległe okręgowym zarządom celnym, zależnym bezpośrednio od departamentu ceł. Skład zarządu okręgowego stanowili: naczelnik, pomocnicy, rewizorzy, urzędnicy do szczególnych poruczeń, technicy – eksperci, sekretarze i niżsi urzędnicy. Każdy okręg celny obejmował pewną liczbę komór i przykomórków różnych kategorii. W komorach (*tamożniach*) urzędowali: zarządzający, członkowie komory i dozorcy. Służbę wewnętrzną wzdłuż granicy pełniła straż pograniczna, zorganizowana po wojskowemu w oddzielny korpus straży pogranicznej, który posiadał swego komendanta, zależnego bezpośrednio od ministra skarbu, jako szefa straży.

3. Na ziemiach zaboru austriackiego tok egzekucji należności skarbowych określała **ordynacja sekwestracyjna z 1786 r**.[31] Przepisy tej ordynacji stosowane były, o ile poszczególne ustawy podatkowe nie przewidywały

---

[30] *Ibidem*, s. 56.

[31] *Pilleriana* 1786, nr LX, s. 282–291; znowelizowano ją w 1817 r. (*ibidem*, nr XXX, s. 56–60).

szczegółowo sposobu ich ściągania. Pobór podatków od włościan dokonywany był przez **dominia** – organy administracyjne zarządu wiejskiego, natomiast od mieszczan – przez **magistraty** jako organy zarządu miejskiego. Zarówno dominia, jak i magistraty podlegały zwierzchnim jednostkom administracyjnym – **cyrkułom**, na które cała Galicja podzielona została mocą patentu z 22 marca 1782 r.[32] Cyrkuły, których było 18, obejmowały znacznie większy obszar niż analogiczne jednostki administracyjne w innych krajach austriackich, co w dużej mierze utrudniało ich funkcjonowanie. Pomimo tych trudności to właśnie z kasami cyrkulacyjnymi dominia rozliczały się osobno za wpływy z podatków rustykalnych (podatek gruntowy z gruntów chłopskich) i osobno za opłaty dominikalne (podatek gruntowy z gruntów folwarcznych). Cyrkularni poborcy podatkowi prowadzili także listy zaległych podatników. W stosunku do tych ostatnich stosowano środki przymusowe w postaci: asystencji wojskowej, egzekucji wojskowej, konfiskaty mienia lub aresztu. Ludność galicyjska szczególnie uciążliwie ponosiła ciężary austriackiego systemu podatkowego. Wśród nałożonych na nich podatków na pierwszym miejscu wymienić należy wspomniany już **podatek gruntowy**, tzw. **kontrybucję**. Podstawą poboru kontrybucji były składane przez właścicieli ziemskich zeznania podatkowe – **fasje**. Początkowo własność dominikalna płaciła 12% fasjonowanego dochodu, a rustykalna – 16,6%; ale tę nierówność z biegiem czasu zlikwidowano. Z dorywczych kontroli wynikało, że szlachta z reguły zaniżała swoje dochody. Zatajanie karano podwójnym lub poczwórnym podatkiem[33]. Równie uciążliwą dla Galicji była polityka celna prowadzona przez rząd austriacki. Miała ona, przede wszystkim, na celu zespolenie nowej prowincji z resztą terytorium tego państwa. Oczywiście, w obrębie monarchii, polityka ta faworyzowała zdecydowanie przemysł austriacki i czeski, niejednokrotnie kosztem galicyjskiego. Wzdłuż linii granicznej Galicji utworzono stacje celne, na których pobierano trzy rodzaje **cła – eksportowe, importowe**, a także **tranzytowe**.

Taryfy celne, poddawane częstym modyfikacjom, były też bardzo szczegółowe. Każdy podróżny, bez względu na stan i pełniony urząd, zobowiązany był do złożenia zeznania zawierającego wykaz rzeczy podlegających ocleniu, a następnie poddania się urzędowej rewizji. Wszystkie opłaty pobierano na miejscu. Zarówno oszustwa celne, jak i przemyt, z którym bezskutecznie próbowano walczyć, podlegały – surowym karom[34]. I tak już w roku 1835 uchwalono bardzo obszerną austriacką ustawę karną skarbową. Jej przedmiotem były naruszenia przepisów, dotyczących spraw celnych i podatków pośrednich, a stanowiła ona zupełną całość materialnego i formalnego prawa karnego, bez powołania się

---

[32] *Pilleriana* 1782, nr V, s. 24–30.

[33] J. Bardach, *Historia państwa*…, t. III, s. 722.

[34] *Ibidem*, s. 725.

na przepisy powszechnego prawa karnego, które jednak w znacznej części recypowała. Jak wskazano, charakterystyczne było, że pojawiła się ona w zbiorze ustaw politycznych, a nie sądowych[35].

Kwestia przeciwdziałania przemytowi znalazła swoje ustawowe wytyczne właśnie w **ordynacyi cłowej i monopolowej** z 11 lipca 1835 r.[36] Celem zwalczania przemytnictwa w § 353 ordynacyi cłowej i monopolowej z 1835 r. postanowiono, iż w pasie granicznym nie wolno prowadzić handlu towarami, podlegającymi kontroli skarbowej bez wyraźnego zezwolenia władzy przemysłowej, potwierdzonego przez właściwą władzę skarbową (powiatową)[37]. Należy dodać, że była to ustawa modelowa, będąca podstawową regulacją prawną w austriackim ustawodawstwie cłowym, wraz z wydanymi do niej później nowelami. Wśród tych najważniejszych są nowele wydane celem zreformowania „manipulacyi cłowej" na wzór przepisów cłowych niemieckich. Z nowel tych należy przytoczyć zwłaszcza wydane na podstawie upoważnienia rozporządzenie Ministerstwa Finansów z 20 czerwca 1853 r. Rozporządzeniem wykonawczym do ordynacyi cłowej i monopolowej była „instrukcya" służbowa z 1853 r., zawierająca także szczegółowe przepisy „o manipulacyi cłowej" i przepisy dyscyplinarne dla funkcjonariuszy urzędów cłowych. Postanowień karnych ordynacya monopolowa i cłowa nie posiadała, **prawo karne cłowe** było bowiem ujete w „**ogólnem prawie karnem dla podatków pośrednich**" (*Gefallsstrafrecht*), tzn. w **kodeksie karnym o przekroczeniach skarbowych** (*Gefallsubertretungen*) z 11 lipca 1835 r. Druga część tego kodeksu (§ od 499 do 934) zawierała procedurę karną dla przekroczeń skarbowych (*Gefallsstrafverfahren*)[38]. Kolejnym aktem prawnym, także bardzo szczegółowo regulującym zagadnienia celne, była **ustawa o taryfie cłowej** z 13 lutego 1906 r.

W tym miejscu należy również szerzej omówić zagadnienie sądownictwa w sprawach skarbowych. Wedle ustawy zasadniczej i władzy sędziowskiej z 20 grudnia 1867 r. (Dz.Pr.P., nr 144) dochodzenie swych praw oddzielone było od administracji we wszystkich instancjach. We wszystkich wypadkach, w których rozstrzygała władza administracyjna, w myśl obowiązujących ustaw o sprzecznych ze sobą roszczeniach osób prywatnych, wolno było poszkodowanemu tym rozstrzygnięciem w swoich prawach prywatnych szukać środków zaradczych przeciw drugiej stronie na zwykłej drodze prawa, tzn. przed sądami zwyczajnymi. Powyższe postanowienia ustawy zasadniczej nie odnosiły się jednak do spraw skarbowych, albowiem na zwykłej drodze prawnej dochodzić można było tylko pretensji ze sfery prawa prywatnego, objętych rozstrzygnięciem

---

[35] E. Sommerstein, *Ustawa karna skarbowa*, Warszawa 1927, s. 5.

[36] Ordynacya clowa i monopolowa z 11 lipca 1835 r.

[37] J. Buzek, *Administracya Gospodarstwa Społecznego. Wykłady z zakresu nauki administracji i austryackiego prawa administracyjnego*, Warszawa 1913, s. 312.

[38] *Ibidem*, s. 439–440.

władzy administracyjnej. Tym samym w skarbowości austriackiej obowiązywała wówczas zasada, w myśl której w sprawach skarbowych, wchodzących w zakres prawa publicznego, w szczególności dotyczących kwestii, czy należy się Skarbowi opłata lub podatek i w jakiej wysokości, orzecznictwo przekazano do wyłącznej właściwości władz skarbowych. „Pokrzywdzonemu orzeczeniem władzy skarbowej wolno wnieść przedstawienie do tej samej władzy lub rekurs, zażalenie, do władzy wyższej, na ręce władzy odnośnej”[39].

Ogólne postanowienia odnośnie do terminów środków prawnych zawierała ustawa z 19 marca 1876 r. (Dz.Pr.P., nr 28). Termin wynosił tu 30 dni, a w przypadku kar porządkowych – 8 dni. Terminy te mogły być na prośbę przedłużane. Natomiast sam tok instancji w sprawach opłat, taks, podatku giełdowego regulowała ustawa z 20 lutego 1907 r. (Dz.Pr.P., nr 52). Nadzwyczajnym środkiem prawnym przeciw orzeczeniom władz skarbowych, jak w ogóle wszystkich władz administracyjnych, było zażalenie do Trybunału Administracyjnego[40]. Trybunał Administracyjny orzekał tylko w takich wypadkach, w których żalący się podnosili zarzut naruszenia ich praw, a to w ten sposób, że zaskarżone rozstrzygnięcie lub zarządzenie władzy administracyjnej wydane zostało w sposób sprzeczny z ustawą.

Władzami administracyjnymi, przeciw którym rozstrzygnięciom lub zarządzeniom można było wnosić zażalenie do Trybunału Administracyjnego, były zarówno organy administracji państwowej, jak i administracji krajowej, powiatowej i gminnej. Sprawy, w których nie można było mówić o naruszeniu ustawy z uwagi na swobodne uznanie władz administracyjnych, sprawy należące do sądów zwyczajnych lub do kompetencji trybunału państwa – nie mogły być rozpoznawane przed Trybunałem Administracyjnym[41]. Trybunał Administracyjny procedował wyłącznie na wezwanie stron i dopiero wtedy, gdy orzeczenie władzy administracyjnej było już prawomocne, po zupełnym przeprowadzeniu sprawy na drodze administracyjnej. Jeżeli zaniedbano tok instancji administracyjnej, zażalenie do Trybunału Administracyjnego nie było dopuszczalne. Jeżeli Trybunał Administracyjny uznał zażalenie za uzasadnione, wówczas znosił rozstrzygnięcie lub zarządzenie władzy sprzeczne z ustawą, podając przy tym powody swojego orzeczenia. Władze skarbowe (administracyjne) były zobowiązane wydać w tej sprawie dalsze zarządzenie, przy czym związane były zapatrywaniem prawnym, które stało się podstawą rozstrzygnięcia Trybunału. Zażalenie do Trybunału Administracyjnego z powodu nienależytego zastosowania ustawy lub istotnych braków w postępowaniu – dopuszczalne było także przeciw orzeczeniom krajowej komisji podatku zarobkowego, jak i komisji apelacyjnej

---

[39] S. Głąbiński, *Nauka Skarbowości z dodatkiem o skarbowości Austryi i Galicyi*, Lwów 1911, s. 592–593.

[40] Ustawa zasadnicza o władzy sędziowskiej, art. 15 i ustawa z 22 października 1875 r., Dz.Pr.P. ex 1876 r., nr 36, o Trybunale Administracyjnym.

[41] O innych sprawach nie należących do Trybunału Administracyjnego zob. § 3 ustawy o Trybunale Administracyjnym.

podatku osobisto-dochodowego (§ 62 i 225 ustawy z 25 października 1896 r., Dz.Pr.P., nr 220). Zażalenia i rekursy w sprawach skarbowych nie miały jednak mocy wstrzymującej wykonalność zapadłego orzeczenia.

Jednak od orzekania odnośnie do zażaleń, wniesionych od zarządzeń i rozstrzygnięć władz skarbowych, odróżnić należy **sądownictwo karne za naruszenia przepisów skarbowych**. Wedle ustawy zasadniczej o władzy sędziowskiej z 20 grudnia 1867 r.. (Dz.Pr.P., nr 144) (ustawa z 12 lipca 1872 r., Dz.Pr.P., nr 112) sądownictwo w kwestii przekroczeń przepisów karnych ustaw policyjnych i skarbowych regulowane było odrębnymi ustawami. Jedną z nich, obowiązującą jeszcze na początku XX w., była obszerna ustawa karna o pokrzywdzeniu dochodów skarbowych, ogłoszona patentem z 11 lipca 1835 r., względem podatków pośrednich, opłat skarbowych, ceł, monopolów, regale pocztowego i loteryjnego. Wśród nich wymienić można także ustawę o podatkach bezpośrednich osobistych, w której w rozdziale piątym, § 239–261, znajdziemy postanowienia karne w odniesieniu do tych podatków. Również w poszczególnych ustawach skarbowych, np.: o podatku domowym (dekret z 29 lutego 1820 r., § 11 o karach za zatajenie czynszu), o opłatach skarbowych[42] – przewidywane są specjalne kary za określone przewinienia skarbowe. Nowsze ustawodawstwo skarbowe w Austrii zakładało, iż przewinienia skarbowe były przestępstwem odrębnym, *sui generis*, dlatego też wymagały odrębnych regulacji karnych i odrębnego postępowania.

Późniejsze ustawodawstwo skarbowe z roku 1896 zajmowało pod tym względem stanowisko pośrednie. Rozróżniało ono bowiem **przestępstwa skarbowe**, jak np.: zatajenie podatku, uchylenie się od podatku i inne lżejsze przestępstwa, które podlegały orzecznictwu władzy skarbowej i karom pieniężnym (stanowiła ona zazwyczaj wielokrotność należnej sumy podatkowej) oraz **przekroczenia i występki karno-sądowe**, które należały do właściwości sądów zwyczajnych. Stosownie do § 242, 246 i 248 ustawy z 1896 r. przekroczenia sądowe popełniają: fałszywie zeznający rzeczoznawcy oraz mężowie zaufania, urzędnicy naruszający obowiązek tajemnicy, osoby nadużywające swoich wiadomości o zarobkach i dochodach podatników – głosząc je na publicznym zgromadzeniu lub publikując je drukiem, osoby zabraniające, specjalnie umocowanym przez Komisję podatkową, inspektorom „przystępu" do lokalów zarobkowych i ich oglądania lub usiłujące udaremnić dokonanie tej czynności urzędowej. W tych przypadkach, w momencie skazania, groziła sprawcy kara aresztu sięgająca do sześciu miesięcy (§ 646 ustęp drugi).

Natomiast przepisy karne skarbowe z roku 1835 rozróżniały od właściwych przekroczeń skarbowych szczególny typ czynów karalnych – **pokrzywdzenie Skarbu** (*Geffalsverkurzungen*). Przekroczenia skarbowe podzielone

---

[42] Cesarski patent z 9 lutego 1850 r. przewidywał w lżejszych przewinieniach podwyższenie opłaty do wysokości dwukrotnej i trzykrotnej, późniejsze ustawy stemplowe i o podatku giełdowym określały już znacznie wyższe kary pieniężne, nawet do 150-krotnej podwyżki.

były zaś na pojedyncze (lekkie) bądź na ciężkie, wśród których wyróżniano osobny rodzaj – przemytnictwo. Orzekanymi za te czyny karami były kary pieniężne lub kary aresztu prostego i ścisłego. Niekiedy za popełnienie opisanych czynów groził przepadek towarów, a winowajca mógł zostać pozbawiony swoich uprawnień przemysłowych. Ustawa karna skarbowa z 1835 r., jak już wspomniano, zawierała w drugiej części przepisy regulujące postępowanie w tych sprawach. Ustawa ta zbudowana była z 934 paragrafów i była kodyfikacją systematyczną materialnego i formalnego prawa karnego o przekroczeniach skarbowych, które definiowała w § 1 jako „czynności i zaniechania, przez które przekracza się ustawy i przepisy wydane dla podatków pośrednich"[43]. Postępowanie to opierało się na występującym wcześniej systemie inkwizycyjnym, w którym nie było ani oskarżyciela, ani obrońcy, lecz wszystkie te funkcje łączył w jednej osobie sędzia skarbowy śledczy. Postępowanie było pisemne, tajne i pośrednie w drodze rekwizycji (pomocy sądowej) za pośrednictwem innych organów skarbowych. Sędzia orzekający rozstrzygał sprawę na podstawie dowodów ustawowych o sprawie i o winie (tylko określone przez prawo dowody, w momencie ich wystąpienia, zezwalały na skazanie oskarżonego), a nie na podstawie własnego przekonania.

Od takiego postępowania karnego władza mogła **odstąpić** (***ablassen***). Mogło to mieć miejsce w przypadku lekkich przekroczeń, jeśli obwiniony przyznał się do czynu i wnosił o odstąpienie od postępowania karnego, składając jednocześnie najniższą karę pieniężną w gotówce lub dostatecznie ją zabezpieczając. W taki właśnie sposób umarzało się w Austrii około 70% spraw skarbowych karnych[44].

Do orzekania w sprawach skarbowych karnych, ale tylko w przypadku spraw mniejszej wagi, w których kara nałożona na jednego sprawcę nie przekraczała 200 koron, powołane były same władze skarbowe (dyrekcje skarbowe, a w toku instancji dyrekcje krajowe i Ministerstwo Skarbu). We wszystkich innych sprawach właściwe do orzekania były osobne **sądy skarbowe** (***Gefalls-Gerichte***). Złożone były one w połowie przez sędziów, a w połowie z urzędników skarbowych. Sądy skarbowe okręgowe były ustanowione w siedzibie każdej dyrekcji okręgowej i obsadzone były przez dwóch radców sądowych, dwóch urzędników skarbowych i przewodniczącego, którym zazwyczaj był dyrektor okręgu skarbowego. Sądy skarbowe wyższej instancji znajdywały się w siedzibie sądu krajowego wyższego, a złożone były przez dwóch radców apelacyjnych, dwóch urzędników krajowej dyrekcji i przewodniczącego – zazwyczaj prezydenta sądu krajowego wyższego. Sąd Skarbowy Najwyższy w Wiedniu składał się z trzech radców Najwyższego Trybunału, trzech radców Ministerstwa Skarbu i przewodniczącego – prezydenta Najwyższego Trybunału lub jego zastępcy.

---

[43] Ordynacya cłowa i monopolowa z 11 lipca 1835 r.

[44] R. Witoszyński, *Ustawa karna skarbowa z 1835 r., 1897 r. wraz z przeglądem historycznym*. Zob. też J. Buzek, *Administracya Gospodarstwa Społecznego…*, s. 312 i n.

W przypadku spraw trudnych i zawiłych, np. kwalifikowanego przemytnictwa i niektórych bardzo ciężkich przekroczeń skarbowych, właściwymi do ich rozstrzygnięcia w pierwszej instancji były sądy wyższe (a nie sądy okręgowe), a w drugiej i ostatniej – Sąd Najwyższy. We wszystkich innych sprawach powołany był w pierwszej instancji sąd okręgowy, w drugiej sąd wyższy, a w trzeciej Sąd Najwyższy Skarbowy. Wyrok zapadający mógł być uniewinniający ze względu na brak winy oskarżonego lub z powodu przedawnienia kary bądź też wzięcia pod uwagę „prawnych dowodów". Wyrok skazujący zaś mógł zostać zaskarżony za pomocą odwołania do wyższej instancji. Należy dodać, iż w Austrii bardzo upowszechnił się, w tamtym okresie, system składania podań o darowanie lub złagodzenie kary w drodze łaski, a to niejednokrotnie miało miejsce przy składaniu odwołania od wyroku. Kompetencje do zastosowania prawa łaski w Austrii posiadało Ministerstwo Skarbu, a na Węgrzech – król węgierski[45].

Postanowienia karne ustawy z 1835 r. obowiązywały jeszcze wiele lat, o ile nie były sprzeczne z późniejszymi ustawami, w szczególności już z okresu konstytucyjnego. Zwłaszcza w myśl ustawy z 27 października 1862 r. (Dz.Pr.P., nr 87) o ochronie wolności osobistej, aresztowanie nastąpić mogło jedynie na podstawie sędziowskiego nakazu, wydanego na podstawie przekonujących dowodów. Nakaz taki musiał być doręczony aresztowanemu natychmiast przy aresztowaniu lub najpóźniej w terminie 24 godzin od jego dokonania. Według ustawy z 27 października 1862 r. (Dz.Pr.P., nr 88) o ochronie prawa domowego, także rewizja domowa mogła być przeprowadzona, z wyjątkiem przypadków w tej ustawie przewidzianych, tylko na mocy nakazu sędziowskiego. Nakaz taki należało doręczyć zainteresowanemu natychmiast lub w przeciągu najbliższych 24 godzin. W celach nadzoru policyjnego i skarbowego mogły organy nadzorcze dokonać rewizji domowej tylko w przypadkach wyraźnie ustawą wskazanych. Rewizje domowe, przedsiębrane w celach nadzoru skarbowego, mogły się odbywać w myśl przepisów skarbowej ustawy karnej – § 3 i 5 ustawy z 1862 r. Tak więc nowatorski charakter tej ordynacji – kompleksowo zebrane przepisy dotyczące – był niewątpliwie *novum* w tamtym okresie. Wskazać przy tym należy, że Austria, jako państwo mniej zasobne od Rosji i Niemiec, musiała wyzyskiwać na rzecz państwa wszystkie źródła dochodowe i właśnie stąd powstał tam szeroko rozbudowany mechanizm administracji skarbowej. Za przykładem Niemiec organy administrujące działem podatków bezpośrednich były podporządkowane władzom politycznym (starostwom), natomiast dla ceł, podatków spożywczych i opłat istniała osobna administracja skarbowa w dyrekcjach okręgów skarbowych. Rzecz znamienna – austriacki monopol tytoniowy odpowiadał poniekąd rosyjskiemu monopolowi spirytusowemu.

---

[45] I. Michalski, *O austriackim prawie skarbowem w ogólności*, „Czasopismo Prawne i Ekonomiczne" 1894, s. 352 i n.

4. Regulacja prawna w zaborze pruskim determinowana była w znacznej mierze przez sytuację polityczno-gospodarczą po 1815 r. Dążenia zjednoczeniowe i liberalne, nasilające się w Niemczech w okresie wojen napoleońskich, nie znalazły kontynuatorów w nowo utworzonym Związku Niemieckim, opartym na dualizmie Prus i Austrii. Państwa Świętego Przymierza w trakcie kolejnych kongresów konsekwentnie podejmowały decyzje zmierzające do tłumienia ruchów narodowo-liberalnych, pragnąc tym samym nie dopuścić do jakichkolwiek zmian w systemie ustrojowo-społecznym ustalonym na Kongresie Wiedeńskim. Pomimo jednak represji, ruchy te objęły w latach trzydziestych i czterdziestych XIX w. znaczną część mieszczaństwa. Rolę przewodnią odgrywała w nich burżuazja nadreńska. Wszystko to jednak zapoczątkowane było zmianami, szczególnie w strukturze gospodarczej i społecznej, które dokonały się w tych prowincjach już pod panowaniem Francuzów. Dodatkowo – następujący rozwój kapitalistycznych form produkcji łącznie prowadził do utworzenia ogólnoniemieckiego rynku gospodarczego oraz znoszenia istniejących barier celnych pomiędzy poszczególnymi państwami. Wyrazem tych wszystkich następujących zmian oraz dążeń unifikacyjnych stało się powołanie do życia 1 stycznia 1834 r**. Niemieckiego Związku Celnego** (***Zollverein***). W odróżnieniu od Związku Niemieckiego w jego skład weszły również ziemie polskie zaboru pruskiego. W taki właśnie sposób zostały one wprowadzone do systemu gospodarczego Prus i Niemiec.

Nawiązując do przepisów ówcześnie obowiązujących, a odnoszących się do materii prawa karnego-skarbowego, w szczególności do tych, gdzie zawarte zostały regulacje przypominające instytucję odpowiedzialności posiłkowej – nie sposób ominąć ustawy z **26 lipca 1897 r.**, tj. prawa dotyczącego postępowania karno-administracyjnego w sprawach o naruszenia praw celnych i innych przepisów o pośrednim opodatkowaniu na rzecz Monarchii i krajów (landów), jak również przepisów o podatku od uboju i dziczyzny (tzw. **ustawa o postępowaniu karno-administracyjnym w sprawach o naruszenia praw celnych i podatków pośrednich**). Ustawa ta wyjątkowo kompleksowo przedstawiała całą kompilację przepisów w zakresie procedury karno-administracyjnej, wskazując w pierwszej kolejności na właściwość władz administracyjnych (główne urzędy celne, główne urzędy podatkowe, władze podatkowe prowincjonalne), a dopiero w następnej kolejności – zależnie od woli adresata decyzji, władzy sądowej. Bardzo precyzyjnie określała w części pierwszej właściwość rzeczową i miejscową władz administracyjnych (§ 5–7 ustawy), katalog stosowanych przez nich środków przymusu (zajęcia i przeszukania – rozdział F ustawy), włącznie z tymczasowym zatrzymaniem (§ 19), czy też instytucje dobrowolnego poddania się odpowiedzialności (rozdział H). Część druga ustawy dotyczyła już wyłącznie samego postępowania, w tym tak zwanych „pierwszych czynności" oraz „dalszego dochodzenia na drodze administracyjnej". Właśnie w trakcie tego dochodzenia, jeśli zachodziły przesłanki – stosownie do § 26 ustawy – należało powiadomić o fakcie prowadzonego postępowania podmiot, którego

status przypominał obecnie pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej. Nazwany był on tzw. współuczestnikiem konfiskaty i winien zostać powiadomiony o postępowaniu – jeśli wykonanie konfiskaty tego wymagało, ewentualnie – jeśli sam się stawił do dyspozycji organu. Tak samo należało uczynić, jeśli „współuczestnik konfiskaty" pojawiał się wykonawczo w przypadkach, w których na podstawie ustawowych sformułowań konfiskata winna być oczywiście dokonana. Uczestnictwo tego podmiotu w postępowaniu miało nastąpić w wyniku wezwania go do złożenia wyjaśnień w sprawie. Jeśli nie nastąpiło złożenie przez współuczestnika wyjaśnień albo nie stawił się na wezwanie władzy administracyjnej, to należało dalej postępowanie prowadzić z nim tak jak z obwinionym. Oznaczało to – według oceny głównego urzędu albo władzy podatkowej prowincji – przekazanie sprawy na drogę sądową albo prowadzenie dochodzenia dalej na drodze administracyjnej. W tym ostatnim przypadku, jeśli przeprowadzenie przesłuchania okazywało się niezbędne, to na wniosek głównego urzędu – sąd okręgowy miejsca zamieszkania lub pobytu, w przypadku konieczności, mógł takie doprowadzenie zarządzić. Zarówno obwiniony, jak i współuczestnik mogli ustanowić w postępowaniu swojego pełnomocnika (na podstawie pisemnego pełnomocnictwa).

Po zakończeniu postępowania, jeśli zachodziły przesłanki wskazane w § 26 ustawy, w nakazie karnym winno znajdować się także rozstrzygnięcie o obowiązku współuczestnika w konfiskacie, sprowadzające się do tego, iż wykonanie konfiskaty przez obwinionego obowiązuje również jego samego (§ 36 ustawy). Ten sam przepis przewidywał także, iż w sytuacji, kiedy konfiskata przeciwko współuczestnikowi w drodze postępowania administracyjnego albo sądowego, z uwagi na brak właściwości miejscowej władz orzekających, nie mogła zostać orzeczoną, po dalszym rozpatrzeniu sprawy mogła zostać rozstrzygnięta w drodze specjalnego nakazu karnego. Nakaz karny, zawierający rozstrzygnięcie o obowiązku współuczestniczenia w konfiskacie, musiał być ogłoszony lub przesłany współuczestnikowi konfiskaty. Oczywiście podmiotowi temu, obok obwinionego i podmiotu obowiązanego do zastępstwa, jak również ich pełnomocnikom, jeśli nie występowali o skierowanie sprawy do postępowania sądowego, przysługiwało prawo złożenia odwołania na drodze administracyjnej. Należało je złożyć w terminie siedmiodniowym wobec organu, który wydał zaskarżoną decyzję na piśmie lub ustnie do protokołu. Postępowanie odwoławcze na drodze administracyjnej prowadzone było stosownie do § 41–44 omawianej ustawy. Organ odwoławczy miał możliwość prowadzenia własnego postępowania dowodowego. Orzeczenie w sprawie odwołania mogło utrzymać w mocy zaskarżony nakaz karny, uchylić go lub zmienić na korzyść skarżącego. Niedopuszczalne było zaostrzenie kary. W przypadku braku właściwości pierwotnie rozstrzygającego urzędu – następowało uchylenie skarżonej decyzji, a sprawa podlegała przekazaniu właściwemu urzędowi do ponownego rozpoznania (§ 43 ustawy).

Obok możliwości złożenia odwołania na drodze administracyjnej, osoba, której wymierzono karę w trybie postępowania karno-administracyjnego, mogła zwrócić się do władzy administracyjnej z żądaniem skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego. Mogła to zrobić w zawitym terminie siedmiodniowym, licząc od daty ogłoszenia lub daty doręczenia orzeczenia. W razie odmowy przyjęcia przez władzę administracyjną żądania należało w ciągu trzech dni od zawiadomienia o odmowie złożyć żądanie skierowania sprawy do sądu okręgowego, celem rozpatrzenia zasadności odmowy. Żądanie to można było złożyć wprost do sądu. Właściwym miejscowo do rozpoznania sprawy był sąd okręgowy, w którego okręgu znajdowała się siedziba władzy, która wymierzyła karę administracyjną[46]. Władza administracyjna mogła popierać oskarżenie zamiast lub obok prokuratora. Sąd okręgowy nie był związany wymiarem kary oznaczonej w orzeczeniu władzy administracyjnej. Tak samo sąd nie był związany zapatrywaniem prawnym i orzeczeniem o winie władzy administracyjnej.

Odnosząc się natomiast do struktury władz administracyjnych, wskazać należy, iż kształt jej wynikał w głównej mierze z historycznych przeobrażeń państwowych tej części Europy. W Niemczech cechą charakterystyczną administracji skarbowej była bowiem jej dwoistość, wypływająca ze związkowego ustroju państwa niemieckiego. Organy administrujące dochody z ceł i podatków spożywczych, połączone w urzędach ceł i podatków (Zoll Und Steueramter), a zarządzające również działem opłat, służyły na potrzeby Rzeszy i państw związkowych. Administracja podatków bezpośrednich, a właściwie podatku dochodowego, była dołączona do administracji politycznej (landratur), a częściowo powierzona związkom komunalnym. Monopolów państwowych w Niemczech nie było[47]. Centralną władzą skarbową Rzeszy Niemieckiej był Urząd Skarbowy Rzeszy (Reichsschatzamt), na czele którego stał sekretarz stanu.

Urząd posiadał dwa wydziały:

1) budżetowo-kasowo-rachunkowy (Etats-Kassen und Rechnungsabteilung) pod zarządem podsekretarza stanu,

2) ceł i podatków pośrednich (Abteilung der Zolle und indirekten Steuern) pod zarządem dyrektora.

Urzędowi Skarbowemu Rzeszy podlegały:

a) Główna Kasa Państwowa, która w istocie stanowiła oddział kasy głównej Banku Rzeszy, albowiem bank ten prowadził rachunek funduszów Skarbu, przyjmował wpłaty na jego rzecz bez ograniczeń i dokonywał wypłat do wysokości sumy na dobro Skarbu przyjętej. Główna kasa państwowa prowadziła rachunkowość podatków, pobranych na rzecz Skarbu Rzeszy przez państwa związkowe, opłat matrykularnych i wydatków potrącalnych na rzecz państw związkowych

---

[46] J. Weiss, *Zarys postępowania karnego i prawa karno-skarbowego do egzaminów uniwersyteckich, adwokackich, sędziowskich i dla praktyki*, Lwów 1930, s. 88–89.

[47] B. Markowski, *Administracja skarbowa…*, s. 49 i n.

za administrowanie przychodami Skarbu Rzeszy. Podstawę rachunkowości stanowiły wykazy miesięczne i kwartalne tudzież zamknięcia roczne, nadsyłane głównej kasie Rzeszy przez kasy główne krajowe (Landeshauptkassen);

b) Zarząd Długu Rzeszy, który prowadził rachunki i księgę długów państwowych i pozostawał pod kontrolą komisji długów, złożonej z sześciu członków – przedstawicieli państw związkowych. Z uwagi na fakt, iż pobór oraz zarząd ceł i podatków, wpływających do Skarbu Rzeszy, pozostawały w ręku poszczególnych państw związkowych, którym Rzesza zwracała koszty administracyjne, przeto niemiecki Urząd Skarbowy nie posiadał własnych organów niższych instancji, wykonywał tylko nadzór nad prawidłowym wymiarem oraz zarządem ceł i podatków spożywczych przez pełnomocników – (Reichsbevolmachtigte für Zoole und Steuern), których było 15. Pomocniczymi organami pełnomocników było 42 stałych kontrolerów. Pomocnicy podlegali Urzędowi Skarbowemu Rzeszy i byli mianowani w ten sposób, iż z jednego państwa związkowego brano pełnomocników do kontroli w innym państwie. Stali kontrolerzy podlegali pełnomocnikom, a w zakresie swoich obowiązków mieli sobie poruczony nadzór nad jednym lub kilkoma urzędami ceł i podatków. W Prusach naczelną władzą skarbową było Ministerstwo Skarbu (Finanz- Ministerium). Zakres obowiązków Ministerstwa Skarbu obejmował przygotowanie budżetu, przekazywanie środków budżetowych innym zarządom, nadzór nad rachunkowością i kasowością, kontrolę administracji podatków państwowych, wypuszczenie pożyczek państwowych, przygotowywanie i wprowadzanie w życie ustaw skarbowych, współudział w zarządzeniach innych ministerstw, o ile dotyczyły pośrednio lub bezpośrednio Skarbu Państwa. Skarbowością zarządzał minister skarbu przy pomocy podsekretarza stanu i trzech dyrektorów. Na obszarze państwa Ministerstwo Skarbu posiadało własne organy prowincjonalne i lokalne tylko w zakresie administracji podatków pośrednich (ceł, akcyz i opłat stemplowych), a wyłącznie w Berlinie osobną administrację podatków bezpośrednich. Poza tym administracja podatków bezpośrednich nie była wyodrębniona z ogólnej administracji politycznej.

W każdej z 12 prowincji Prus znajdowała się Naddyrekcja Podatków (Oberzolldirektion), złożona z prezesa (Prasident), jednego lub więcej nadzorców rejencyjnych (Oberregierungsrate), pewnej liczby radców (Regierungsrate), urzędników rachunkowych (Rechnungsbeamten) pod kierunkiem dyrektora rachunkowości i z urzędników kancelaryjnych (Oberzollsekretare). Naddyrekcja dzieliła się na wydziały: 1) prezydialny do spraw osobowych, budżetowych, gospodarczych i rachunkowych; 2) ceł i podatków pośrednich; 3) opłat stemplowych i podatku spadkowego; w niektórych naddyrekcjach istniał osobny wydział spraw celnych. Do dyrektora rachunkowości należały sprawy budżetowe, rachunkowe i nadzór nad wyższą kasą podatkową (Oberzollkasse). Ustrój naddyrekcji był biurokratyczny, tylko dla niektórych spraw (głównie dyscyplinarnych) funkcjonowały kolegia. Istniejące przy naddyrekcjach wyższe kasy podatkowe

(Oberzollkassen) do poboru i wypłat sum, otrzymywanych z podatków pośrednich, składały się z nadrendanta (Oberzollkasserendant), jako przełożonego, z nadbuchaltera (Oberbuchhalter), kasjera i niższych urzędników. Urzędami skarbowymi w obwodach (Bezirke) były główne urzędy podatkowe (Hauptzollamter), złożone z naczelnika noszącego tytuł nadinspektora podatkowego, nadrewizorów podatkowych i niezbędnej liczby urzędników biurowych. Ustrój urzędów skarbowych był biurokratyczny, tylko sprawy dotyczące udzielania zwłoki w płatności podatków były rozstrzygane kolegialnie. Przy głównych urzędach podatkowych istniały kasy podatkowe (Zollkassen). Kuratorem kasy był jeden z nadrewizorów, który w sprawach kasowych podlegał kasie prowincjonalnej (Oberzollkasse). Głównym urzędom podatkowym były podporządkowane urzędy lokalne (Lokalbehorden), tj. niższe organy poborowe i wykonawcze oraz nadzorcy. Do pierwszych należały komory celne I i II klasy, urzędy solne i kontrole cukru.

W latach 1919–1920 Niemcy przeobraziły się z imperium monarchicznego w państwo republikańskie, z Rzeszy w jednolite państwo. W wyniku uwolnienia się w kwestiach finansowych od pośredników, jakimi były państwa związkowe, a wejściu w bezpośredni kontakt ze swym obywatelem w dziedzinie ustaw podatkowych, ujęły w sposób silniejszy swą wewnętrzną niezależność finansową. Przez własną, ogólnopaństwową administrację skarbową stworzyły Niemcy widomy znak dla preponderancji Rzeszy w obrębie ich stosunków ustrojowych. Podstawą prawną nowego ustroju administracji skarbowej Niemiec była ustawa o administracji skarbowej[48] (*Gesetz über die Reichsfinanzverwaltung*) z 10 września 1919 r., wprowadzona w życie 1 października 1919 r., a następnie ustawa o ordynacji podatkowej Rzeszy[49] (*Reichsabgabenordnung*) z 13 grudnia 1919 r. Powtórzyła ona w § od 8 do 50 przepisy poprzedniej ustawy, znosząc ją równocześnie. Pierwsza bowiem z wymienionych ustaw była jedynie wcześniej uchwaloną częścią gotowego już projektu ordynacji podatkowej, a to w tym celu, aby prace unifikacyjne móc czym prędzej rozpocząć. Ordynacja podatkowa Rzeszy obowiązywała od 23 grudnia 1919 r.[50]

Odnosząc się do kwestii sądownictwa administracyjnego w Niemczech, podkreślenia wymaga fakt, iż nie stanowiło ono jednej całości pod względem organizacyjnym. Wpłynęły na taki stan rzeczy dwie okoliczności. Po pierwsze, podział działalności publicznej pomiędzy Rzeszę i następców dawnych państw związkowych (krajów), po drugie, przestrzegano, aby orzecznictwo administracyjnych sądów cechowała głęboka fachowość. Dlatego właśnie sądownictwo administracyjne skarbowe jako część organizacji ogólnoniemieckiej nie

---

[48] Ustawa o administracji skarbowej (Gesetz uber die Reichsfinanzverwaltung) z 10 września 1919 r., Dz.U. Rzeszy, s. 155.

[49] Ordynacja podatkowa Rzeszy (Reichsabgabenordnung) z 13 grudnia 1919 r., Dz.U. Rzeszy, s. 1993.

[50] M. Bielak, *Skarbowość Rzeszy Niemieckiej, Administracja skarbowa. Gospodarka budżetowa*, Warszawa 1933, s. 9.

stanowi organicznie części sądownictwa ogólnoadministracyjnego jako części organizacji krajowej, co więcej – sądy I instancji w zakresie skarbowej administracji związano ściśle z władzami skarbowymi. Przechodząc do omówienia władz powołanych do wydawania orzeczeń na wniesione środki prawne w postępowaniu skarbowym, wymienić w tym miejscu należy: urzędy skarbowe, krajowe urzędy skarbowe, sądy skarbowe oraz Trybunał Skarbowy[51].

Struktura organizacyjna sądownictwa skarbowego przedstawiała się następująco. **Sądy skarbowe** (Finanzgericht) istniały przy krajowych urzędach skarbowych. Była to instytucja odwoławcza, powołana do rozstrzygania odwołań od wymiaru podatków bezpośrednich i podatków od obrotów przez **urzędy skarbowe** i ich ekspozytury. Poza tym sądy skarbowe powołane były do wydawania orzeczeń na środki prawne przeciw nałożeniu przez urzędy I instancji – aresztu na rzeczy ruchome i nieruchome w celu zabezpieczenia pretensji Skarbu Państwa w postępowaniu egzekucyjnym. Na czele sądu skarbowego stał jeden z wyższych urzędników krajowego urzędu skarbowego, najczęściej był nim naczelnik wydziału podatków bezpośrednich. Sąd skarbowy dzielił się na izby. Każda z izb obradowała w składzie pięciu członków, z których dwaj byli urzędnikami, a trzech było uczestnikami honorowymi. Członkowie sądu skarbowego byli niezawiśli, podporządkowani tylko ustawie. Członkowie – będący jednocześnie urzędnikami skarbowymi – pełnili swe funkcje w sądzie jako funkcje uboczne, obok funkcji głównych w krajowym urzędzie skarbowym. Przewodniczącego sądu skarbowego i członków stałych spośród urzędników skarbowych wyznaczał na czas ich głównych funkcji minister finansów; członków honorowych wybierały na okres sześciu lat – organy samorządowe (reprezentacja krajów) w połowie, a w drugiej połowie zawodowe reprezentacje o charakterze prawno-publicznym. Liczba członków honorowych nie była z góry określona; o tym decydowała konieczność utworzenia większej lub mniejszej liczby izb w sądzie skarbowym. Zastępców wyznaczało się w taki sam sposób jak członków. Członkiem honorowym mógł być obywatel niemiecki w wieku powyżej 25 lat, płacący podatki bezpośrednie i mieszkający przynajmniej od roku w okręgu sądu. Poza tym – miały odpowiednie zastosowanie przepisy dotyczące wyboru sędziów przysięgłych. Członkowie honorowi mogli być na wniosek krajowego urzędu skarbowego pozbawieni urzędu z powodów, które uzasadniały wydalenie ze służby urzędnika państwowego. Sądy skarbowe były w istocie uprawnione badać daną sprawę tak pod względem faktycznym, jak i prawnym. Sądy skarbowe zatem mogły wymiar podatku nie tylko obniżyć, ale i podwyższyć.

Trybunał Skarbowy był najwyższą instancją orzekającą w sprawach podatkowych. Jego siedziba mieściła się w Monachium. Był to także organ uchwalający w sprawach wyraźnie mu przekazanych odrębnymi ustawami. Do tego

[51] *Ibidem*, s. 39.

rodzaju spraw przekazanych należały: pozbawienie godności członkostwa honorowego w sądzie skarbowym; pozbawienie osoby, skazanej prawomocnie jako sprawcę lub uczestnika w ukróceniu podatku, prawa zastępstwa podatnika w sprawach podatkowych; zakaz pracowania w charakterze zastępcy lub zwykłego pracownika u podatników, jeżeli dany zastępca, względnie pracownik, dopuszczał się ukrócenia przez swą działalność podatku, w szczególności prowadził w celu ukrócenia podatku fałszywie księgi, wykazy i zamknięcia rachunków albo rozmyślnie naruszał przepisy dotyczące skarbowego nadzoru nad danym przedsiębiorstwem; powzięcie w postępowaniu karnym o przestępstwo podatkowe – uchwały co do pytania zasadniczego, czy zaistniała pretensja podatkowa względnie czy i w jakiej wysokości ukrócono podatek, jeżeli od pozytywnej odpowiedzi na te pytania zależało wydanie wyroku z powodu ukrócenia podatku lub narażenia na stratę podatku i inne. Członkowie Trybunału byli mianowani dożywotnio przez Prezydenta Republiki. Członkiem Trybunału nie mogła być osoba, która nie skończyła 35 roku życia. Przynajmniej połowa jego składu musiała posiadać kwalifikacje sędziowskie. Trybunał obradował w senatach w składzie pięciu członków, jeśli był instancją orzekającą, a w składzie trzech członków – z pewnymi wyjątkami, dla których obowiązywał skład pięcioosobowy – jeśli był władzą uchwalającą. Liczbę senatów oznaczał minister finansów; najczęściej było ich około pięciu. Obok funkcji w zakresie orzecznictwa i uchwał – Trybunał Skarbowy zajmował się (na wniosek ministra finansów) wykładnią ustaw podatkowych w najszerszym tego słowa znaczeniu. Wykładnię ustaw przeprowadzał właściwy senat lub w razie potrzeby kilka złączonych senatów. Przedmiotem wykładni były ustawy podatkowe, precyzując – wykładnia dotyczyć miała nie tylko takich zagadnień, które Trybunał miałby rozstrzygać w razie wniesienia skargi, lecz także zagadnień ogólnych, posiadających pewne znaczenie dla całokształtu administracji skarbowej. Były nimi więc nie tylko dyrektywy dla władz skarbowych, lecz również pewne zasadnicze stanowiska wobec innych władz w państwie, jak Sejm Rzeszy, Rada Państwa, władze krajowe. W sytuacji konieczności zmiany ustaw, stosowanych posiłkowo przez władze skarbowe, minister finansów wypowiadał swój pogląd co do kierunku zmian, opierając się w tym zakresie na opinii Trybunału.

Rozstrzygnięcia Trybunału publikowane były o tyle, o ile posiadały znaczenie zasadnicze. Sposób publikacji ustalał minister finansów. W sytuacji, kiedy jeden z senatów chciał wydać orzeczenie odmienne od urzędowo opublikowanego, przekazywał daną sprawę z własnym prawnym stanowiskiem – wielkiemu senatowi – celem podjęcia wiążącej decyzji. Wielki senat składał się z 10 członków: prezydenta Trybunału jako przewodniczącego, pięciu prezydentów senatu i czterech członków wybranych na rok spośród sędziów Trybunału (tzw. Reichsfinanzrat)[52].

---

[52] *Ibidem*, s. 40–41.

Przechodząc do omówienia środków prawnych w postępowaniu skarbowym, wskazać należy, iż rodzaj wniesionego środka decydował o właściwości władzy, powołanej do wydania stosownego orzeczenia. Zwykła droga prawna nie była natomiast dopuszczalna w sprawach podatkowych. Środki prawne, jakie przewidywały poszczególne ustawy skarbowe, można podzielić na trzy grupy. Po pierwsze, środki prawne wnoszone w zakresie spraw dotyczących podatków bezpośrednich, podatków od obrotów i opłat, czyli: przedstawienie (*Einspruch*), odwołanie (*Berufung*), skarga (*Rechtsbeschwerde*). Po drugie – środki prawne wnoszone w zakresie spraw dotyczących podatków konsumpcyjnych i ceł, tj.: sprzeciw (*Anfechtung*) i skarga (*Rechtsbeschwerde*). Wreszcie trzecia grupa środków prawnych wnoszonych w zakresie spraw niepodatkowych w postaci zażalenia (*Beschwerde*) i skargi (*Rechtsbeschwerde*)[53].

Pierwsza grupa środków prawnych – czyli **środków w zakresie podatków bezpośrednich i opłat** – kształtowała się następująco. Przedstawienia, dotyczące orzeczeń ustalających wysokość podatku (*Steuerbescheid*), rozpoznawał urząd skarbowy. On rozpoznawał także przedstawienia dotyczące orzeczeń o wysokości podatku, ustalonej przez ekspozytury urzędu skarbowego (Finanzamt-Hilfsstelle), gdy one same swego orzeczenia nie zmieniły. Przedstawienie rozpoznawał – zależnie od tego, kto ustalał wysokość podatku – urząd skarbowy sam, względnie komisja podatkowa; ta ostatnia właściwa była przy podatku dochodowym i podatkach od majątku, jednakże z wyłączeniem podatku spadkowego. Jeżeli przedstawienie załatwiono odmownie, przysługiwało stronie zainteresowanej, prawo wniesienia odwołania do sądu skarbowego. Odwołanie mógł wnieść również naczelnik urzędu skarbowego w przypadku, gdy zaskarżone orzeczenie wydał urząd skarbowy przy współudziale komisji podatkowej. Mógł on to uczynić, albo z własnej inicjatywy, albo na wniosek władzy gminnej tej miejscowości, w której podatnik posiadał miejsce zamieszkania, miejsce stałego pobytu, swoją siedzibę lub oddział przedsiębiorstwa w sytuacji, kiedy dana gmina zainteresowana była wyższym wymiarem podatku. Gmina musiała jednak swój wniosek należycie uzasadnić. Jeżeli przeciwko wymiarowi podatku, ustalonemu przez komisję podatkową, wpłynęło zarówno przedstawienie podatnika i odwołanie naczelnika urzędu, urząd skarbowy miał przystąpić przede wszystkim do rozpatrzenia przedstawienia, przy czym miał rozważyć również okoliczności podniesione w odwołaniu naczelnika urzędu. Prawo gminy do przedłożenia wniosku o wniesienie odwołania odnosiło się tylko do tych wymiarów podatku, przy których (według obowiązujących przepisów) gmina miała być wysłuchaną; dotyczyło to wymiaru podatku od dochodu, od majątku (z wyjątkiem spadkowego) i podatku obrotowego; w tych właśnie przypadkach gmina uprawniona była wysłać swego zastępcę na posiedzenie komisji podatkowej z głosem doradczym.

---

[53] Zob. E. Strasburger, *Ustrój skarbowy Rzeczypospolitej Polskiej. Uzupełnienia 1921/1922*, Warszawa 1922, s. 9–87. Prawo skarbowe państw zaborczych. Szczegółowe omówienia podatków, opłat, ceł oraz monopoli.

Ordynacja podatkowa dopuszczała możliwość wniesienia przez naczelnika urzędu odwołania nie tylko na niekorzyść, lecz także na korzyść podatnika. Miało to podwójne znaczenie. Obywatel (podatnik) widział, że naczelnik urzędu nie występuje wyłącznie po stronie interesów fiskalnych Skarbu, lecz jest w istocie praworządnym urzędnikiem. Naczelnik urzędu, pod groźbą wniesienia odwołania przeciwko wymiarom dokonywanym przez komisję podatkową, winien wstrzymać ją od uchwał, które spowodować by mogły wniesieniem środków prawnych przez podatnika, a tym samym dyskredytowałyby urząd skarbowy i współpracującą z nim komisję podatkową, jako naruszające w sposób dowolny przepis prawny i prowadzące nieudolnie czynności w zakresie ustalenia wymiaru podatku.

Sąd skarbowy nie był skrępowany materiałem mu przedłożonym, mógł zbierać nowe fakty i dowody, które mogły mieć znaczenie dla ustalenia wysokości podatku i w miarę wyników własnych dochodzeń – wymierzony podatek mógł zmniejszyć lub podwyższyć. Mówiąc o odwołaniach, należałoby jeszcze wspomnieć o jednym ich rodzaju, a mianowicie o odwołaniach wnoszonych przeciw orzeczeniom działających przy urzędach skarbowych komisji do ustalania wartości jednostkowych. Takie odwołania nie rozpoznawał sąd skarbowy, gdyż ten właściwym był tylko do rozstrzygania odwołań wniesionych odnośnie do wysokości ustalonego podatku, w omawianym zaś przypadku chodziło o wartość jednostkową, a nie o wysokość podatku. Odwołania te rozpoznawała wyższa komisja do ustalania wartości jednostkowych (Oberbewertugsausschuss), która działała przy krajowym urzędzie skarbowym pod przewodnictwem prezesa sądu skarbowego.

Skarga była uzasadniona, jeśli zaskarżony wyrok sądu skarbowego (orzeczenie wyższej komisji do ustalenia wartości jednostkowych) naruszał obowiązujący przepis ustawy z następujących powodów:

a) jego niezastosowania lub mylnego zastosowania,

b) jeżeli orzeczenie pozostawało w sprzeczności z oczywistą treścią aktów prawnych,

c) jeżeli całe postępowanie wymiarowe zostało wadliwie przeprowadzone[54].

W zakresie środków prawnych dotyczących podatków konsumpcyjnych i ceł wyróżniano sprzeciwy. Sprzeciwy mogły dotyczyć orzeczeń, wydanych bądź przez główne urzędy celne, bądź przez podległe mu urzędy celne jako urzędy pomocnicze. W pierwszym przypadku główny urząd celny mógł sam zmienić orzeczenie wskutek wniesionego sprzeciwu, w drugim zaś – mógł to uczynić albo właściwy urząd pomocniczy albo główny urząd celny. Jeżeli postanowiono nie zmieniać wydanego orzeczenia, główny urząd celny przedkładał sprawę do rozstrzygnięcia wyższej instancji administracyjnej, tj. krajowemu urzędowi skarbowemu.

---

[54] M. Bielak, *Skarbowość Rzeszy Niemieckiej*…, s. 42.

Krajowy urząd skarbowy stosował przy rozpoznawaniu sprzeciwów ogólne zasady postępowania administracyjnego.

Gdy w postępowaniu odwoławczym stawały naprzeciw siebie władza skarbowa (urząd skarbowy – komisja szacunkowa z jednej strony, podatnik z drugiej lub komisja szacunkowa z jednej strony, a naczelnik urzędu z drugiej) i podatnik w roli stron procesowych przed sądem skarbowym, to w postępowaniu zainicjowanym wniesionym sprzeciwem, władzą instancyjną była przełożona władza nadzorcza, która rozstrzygała sprawę bez udziału podatnika. Jeżeli wniesienie sprzeciwu rodziło podstawę do współuczestnictwa w postępowaniu, to do takiego współuczestnictwa przyczyniał się każdy, kto wniósł sprzeciw, kto przystąpił jako interwenient, kogo władza instancyjna przywołała do współzawodnictwa, kto za podatnika odpowiadał lub mógł być uznanym za odpowiedzialnego posiłkowo.

Krajowy urząd skarbowy mógł postąpić w dwojaki sposób: albo z tytułu urzędowego nadzoru mógł znieść orzeczenie urzędu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpoznania, albo rozstrzygnąć sprawę, biorąc pod uwagę wywody sprzeciwu.

Rozstrzygnięcie krajowego urzędu skarbowego mogło być zaskarżone do Trybunału Skarbowego. Uczestnikami w postępowaniu przed Trybunałem Skarbowym były osoby, które brały udział w postępowaniu wskutek wniesionego sprzeciwu, a ponadto krajowy urząd skarbowy, którego orzeczenie zaskarżono, a także Ministerstwo Finansów, jeżeli wyraziło życzenie wzięcia udziału w postępowaniu przed Trybunałem Skarbowym. Również senat Trybunału mógł zwrócić się do Ministerstwa Finansów z propozycją wzięcia udziału w postępowaniu.

Do skarg, wniesionych wobec orzeczeń, dotyczących spraw podatków konsumpcyjnych i ceł, stosowane były te same zasady, jakie obowiązywały w sprawach podatków bezpośrednich i opłat[55].

Środkiem prawnym **w zakresie spraw niepodatkowych** było zażalenie. Składane było ono przeciw zarządzeniom władz skarbowych i sądów skarbowych, wydawanych w postępowaniu wymiarowym (sądy skarbowe uprawnione były do ustalania wysokości podatku w postępowaniu odwoławczym). Tym samym każdy, kto czuł się pokrzywdzony treścią zapadłego zarządzenia, mógł wnieść zażalenie. Mogło ono być składane także wobec zarządzeń wydanych w celu ściągnięcia ustalonego podatku, a więc przeciwko zastosowaniu środków przymusowych, np. w postaci zabezpieczenia roszczenia na mieniu podatnika.

Zażalenie wnosiło się do władzy, która wydała zarządzenie. Władza mogła swoje zarządzenie zmienić lub je uchylić. Jeżeli tego uczynić nie chciała, przedkładała sprawę władzy przełożonej. Pomocnicze urzędy skarbowe przedkładały sprawę swym głównym urzędom, a te zmieniały zarządzenia lub wraz ze swoją opinią przedkładały do ostatecznego rozstrzygnięcia krajowym urzędom skarbowym.

---

[55] *Ibidem*, s. 44.

Przeciw rozstrzygnięciom krajowych urzędów skarbowych i zarządzeniom sądów skarbowych przysługiwała jedynie skarga do Trybunału Skarbowego[56].

Omawiając możliwe sposoby wdrożenia kontroli instancyjnej organów skarbowych, nie sposób w tym miejscu nie wspomnieć o procedurze dotyczącej postępowania karnego skarbowego.

Chcąc precyzyjnie określić ten rodzaj postępowania, winno się raczej użyć wyrażenia „postępowanie karne podatkowe", mając na względzie wierne tłumaczenie niemieckiego wyrażenia „*Steuerstrafverfahren*". Kiedy zatem zachodziła konieczność wdrożenia takiego postępowania karnego skarbowego? Odpowiedzi udzielała wcześniej wymieniona ordynacja podatkowa, precyzując, iż zawsze wtedy gdy dokonano przestępstwa skarbowego. Za przestępstwo skarbowe (*Steuerzuwiederhandlung*) zaś, w myśl niemieckiej ordynacji podatkowej uważało się naruszenie obowiązków, jakie nakładały ustawy podatkowe w interesie wymiaru podatku. Pojęcie to precyzował § 1 wspomnianej ordynacji, wskazując, iż jest to podatek oraz cła wyraźnie w jego treści wymienione.

Tym samym przestępstwa skarbowego mógł dopuścić się zarówno urzędnik skarbowy, wymierzający podatek, jak i sam podatnik, na którego miał zostać nałożony podatek, jeżeli tylko jeden lub drugi naruszył jakikolwiek obowiązek, nałożony w interesie wymiaru podatku przez ustawy podatkowe.

Przestępstwo takie mogło być popełnione przez działanie lub zaniechanie.

Urzędnikowi można było przypisać popełnienie przestępstwa skarbowego, jeżeli nie dotrzymał tajemnicy urzędowej o pewnych wiadomościach, uzyskanych w toku wykonywania czynności urzędowych, a dotyczących stosunków prywatnych poszczególnych podatników, bez wiedzy i zgody tych podatników, lub – jeżeli wiadomości te w jakikolwiek sposób wykorzystał dla własnych celów.

Nie można mówić natomiast o przestępstwie w sytuacji wzajemnego komunikowania sobie wiadomości przez urzędników poszczególnych oddziałów tego samego urzędu, w celach urzędowych, oraz przy udzielaniu wiadomości przez urzędy skarbowe innym władzom na skutek zlecenia ministra finansów. Przestępstwem skarbowym popełnionym przez urzędnika skarbowego było oczywiście jednak bezzasadne przyznanie ulg sprawcy lub uczestnikowi przestępstwa skarbowego.

Omówienie zagadnienia właściwości władz w postępowaniu karnym skarbowym rozpocząć wypada od wskazania nie tylko organów skarbowych umocowanych do zainicjowania tego rodzaju procedury, ale także od podkreślenia dwoistości tego rodzaju postępowania[57]. Do wszczęcia dochodzeń w zakresie wykrycia i ustalenia popełnienia przestępstwa skarbowego oraz do wydawania orzeczeń powołane były:

– urzędy skarbowe w postępowaniu karnym administracyjnym,
– prokuratorzy i sądy w postępowaniu sądowym.

---

[56] *Ibidem*, s. 46.
[57] *Ibidem*, s. 48.

Zarówno urzędy skarbowe, jak i sądy wraz z prokuratorami stosować miały przepisy ordynacji podatkowej, wraz z posiłkowym stosowaniem przepisów kodeksu postępowania karnego, o ile inaczej nie stanowiły ustawy podatkowe. Do wszczęcia dochodzeń we wszystkich przypadkach były powołane jednak zasadniczo urzędy skarbowe.

Rozstrzygnięcie sprawy należało do urzędów skarbowych tylko w przypadku, gdy dane przestępstwo zagrożone było karą pieniężną i konfiskatą przedmiotów. Właściwość rzeczową urzędu skarbowego ustalało się według jego zakresu działania. Ten zatem urząd skarbowy był właściwy do przeprowadzenia postępowania karnego skarbowego, który prowadził zarząd podatku uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie (ukrócenie) wskutek dokonanego przestępstwa. Jeżeli kilka urzędów było właściwych rzeczowo, do wdrożenia postępowania karnego skarbowego wyznaczany był konkretny urząd przez przełożone władze.

Właściwość miejscową oceniało się według miejsca popełnienia przestępstwa skarbowego z uwagą, że w razie istnienia kilku urzędów rzeczowo właściwych ten urząd podejmuje postępowanie, który pierwszy wdrożył dochodzenie (*prior tempore*, *potior iure*). Ewentualne spory kompetencyjne (pozytywne lub negatywne) rozstrzygała również przełożona władza.

Wobec orzeczenia karnego urzędu skarbowego przysługiwało stronie skazanej wedle jej wyboru – **albo zażalenie do krajowego urzędu skarbowego, albo wniosek o przekazanie sprawy do rozstrzygnięcia sądowego**. Skorzystanie z jednego z tych środków wykluczało tym samym możliwość skorzystania z drugiego.

Prokurator i sąd występował w postępowaniu karnym skarbowym w trzech wypadkach:

a) na wniosek urzędu skarbowego, gdy ten przekazywał sprawę do postępowania sądowego;

b) w razie zatrzymania sprawcy przestępstwa i doprowadzenia go do sądu;

c) w sytuacji wystąpienia zbiegu przestępstw skarbowego i przestępstwa powszechnego, np. oszustwa.

Prokurator mógł także zwrócić się do urzędu skarbowego o przeprowadzenie dochodzenia; właściwym do wydania orzeczenia karnego był wówczas urząd skarbowy.

Sąd w postępowaniu karnym skarbowym występował ponadto na wniosek samego skazanego, który uznany za winnego orzeczeniem urzędu skarbowego, wnosił tym samym o przekazanie jego sprawy do rozpoznania w postępowaniu sądowym.

Właściwość miejscową sądu określało się według miejsca popełnienia przestępstwa skarbowego lub wedle miejsca zamieszkania obwinionego albo wreszcie według siedziby urzędu skarbowego, który wydał orzeczenie karne. Właściwymi rzeczowo w pierwszej instancji były sądy powiatowe:

a) przy wykroczeniach i występkach, karanych grzywną pieniężną lub więzieniem do sześciu miesięcy lub tymi karami łącznie, orzekał sędzia jednoosobowo;

b) przy wszystkich innych występkach – orzekał sąd ławniczy.

Jeżeli sąd wdrażał postępowanie karne skarbowe na wniosek skazanego orzeczeniem urzędu skarbowego, sąd nie był tym orzeczeniem związany, mógł także orzekać w kierunku niekorzystnym dla skarżącego.

Urząd skarbowy mógł wystąpić w postępowaniu obok prokuratora jako oskarżyciel; mógł także wystąpić samodzielnie w roli oskarżyciela publicznego w sytuacji, gdy prokurator odstąpił od wniesienia i popierania oskarżenia.

Jeżeli sąd miał orzec o uszczupleniu podatku lub narażeniu na jego uszczuplenie, musiał jednak w pierwszej kolejności ustalić, że obowiązek podatkowy faktycznie powstał oraz że pretensja podatkowa powstała. Fakt ten powinien zostać stwierdzony uprzednim rozstrzygnięciem Trybunału Skarbowego. Gdyby w pewnej sprawie, w której ma zapaść wyrok sądowy, fakt zaistnienia pretensji podatkowej był prawomocnie stwierdzony w toku postępowania administracyjno-skarbowego, sąd w postępowaniu sądowym zaś był innego zdania, zarządzał wtedy zawieszenie (spoczywanie) postępowania karnego skarbowego do czasu wydania rozstrzygnięcia przez Trybunał Skarbowy. Wtedy – stosownie do treści tego rozstrzygnięcia – rozstrzygał w sprawie karnej skarbowej. Władze skarbowe winny były swoje prawomocne orzeczenie z urzędu zmienić, o ile było ono odmienne od rozstrzygnięcia Trybunału Skarbowego.

W zakresie środków odwoławczych – od wyroku jednego sędziego, orzekającego w sprawach wykroczeń skarbowych tylko grzywną pieniężną lub stwierdzającego niewinność obwinionego – przysługiwała jedynie rewizja.

Od wyroku sędziego orzekającego jednoosobowo i sądu ławniczego przysługiwało odwołanie do sądu okręgowego, zaś:

a) skazanemu, prokuratorowi i urzędowi skarbowemu w razie skazania obwinionego;

b) prokuratorowi i urzędowi skarbowemu w razie uniewinnienia obwinionego.

Od wyroku sądu okręgowego przysługiwało prawo wniesienia rewizji.

Wykonanie orzeczeń karnych, skazujących na grzywnę pieniężną i konfiskatę przedmiotów, należało do urzędów skarbowych. Jeżeli nie można było ściągnąć grzywny pieniężnej, nałożenie kary zastępczej w postaci aresztu mogło nastąpić tylko na wniosek urzędu skarbowego.

1.2. Kształtowanie się instytucji odpowiedzialności posiłkowej w polskim prawie karnym skarbowym po odzyskaniu niepodległości

1. Przedstawione dotąd jedynie najbardziej interesujące instytucje prawa karnego skarbowego podlegające przemianom i rozwojowi stały się niewątpliwie podstawą regulacji prawnych, które obowiązywały w naszym kraju już po zakończeniu I wojny światowej. Nie można jednakże zapominać, iż stanowiły

one część zupełnie innego systemu prawnego i pod względem systemowym – znacznie się od siebie różniły. Słusznie zatem podnoszono wówczas w doktrynie, że: „Dawniejsze prawo, jako oparte na całkiem innych zasadach i trójdzielnicowych dawniej obowiązujących ustawach, ma znaczenie historyczne i wedle art. 237 ustęp 2 u.k.s.[58] będzie jedynie zastosowane do spraw zakończonych w I instancji, ustępując poza tem wstecznej mocy obowiązującej nowej ustawy"[59]. A trzeba przypomnieć, że do czasu wprowadzenia nowej polskiej ustawy[60] prawo skarbowe było w istocie dzielnicowe. Składało się na nie kilka ustawodawstw państw zaborczych.

Mając powyższe na uwadze – należy w pierwszej kolejności odnieść się do porządku prawnego w byłym Królestwie Kongresowym, którego podstawą było prawo rosyjskie, w niektórych swych częściach wprowadzające specjalne przepisy dla Kongresówki lub uznające stare z czasów jej odrębności administracyjnej i skarbowej. Prawo to podczas I wojny światowej uległo dalszym przekształceniom przez rządy okupacyjne i rozdwoiło się wskutek tego na dwa odmienne systemy. Byłe Królestwo Kongresowe bowiem, w myśl układu cieszyńskiego, zawartego między rządami Niemiec i Austro-Węgier w 1915 r., podzielone zostało na dwie okupacyjne strefy: austro-węgierską i niemiecką. Na obszarze okupacji austriackiej utworzono we wrześniu 1915 r. „Generalne Gubernatorstwo wojskowe dla austro-węgierskiego obszaru okupowanego w Polsce". Na obszarze okupacji niemieckiej zaś zostało w tymże czasie powołane do życia „Generalne Gubernatorstwo Warszawskie"[61]. Na terenach okupacji austro-węgierskiej utrzymany został system rosyjski, z małymi zmianami w dziedzinie podatków pośrednich i ze zmianą stopy i stawek podatkowych. Natomiast na ziemiach okupowanych przez Niemców wszystkie prawie ustawy skarbowe zostały zreformowane na nowo, przy czym starano się ten system zracjonalizować i upodobnić do systemów, funkcjonujących już w państwach Rzeszy Niemieckiej.

Przepisy, obowiązujące na terenach obydwu okupantów, z chwilą ustąpienia władz okupacyjnych zostały utrzymane w mocy w niepodległym Państwie Polskim, na mocy rozporządzenia kierownika Ministerstwa Skarbu z 12 listopada 1918 r.[62] Uczyniono wszakże jedno zastrzeżenie, a mianowicie zniesiono przepisy, które zwalniały od danin publicznych lub nakładały niższe stawki na korzyść Rzeszy Niemieckiej, państw należących do niej, Austro-Węgier, osób przynależnych do tych państw albo wobec przedmiotów, z tych państw pochodzących lub tam przesyłanych.

---

[58] Ustawa karna skarbowa z dnia 2 sierpnia 1926 r., Dz.U., nr 105, poz. 609, s. 1162.

[59] L. Hartman, *System prawa karnego skarbowego materialnego i formalnego*, Lwów 1930, s. 1.

[60] Ustrój władz i urzędów skarbowych unormowała ustawa z 31 lipca 1919 r. (Dz.Pr., nr 65).

[61] E. Strasburger, *Ustrój skarbowy…*, s. 26.

[62] Rozporządzenia kierownika Ministerstwa Skarbu z 12 listopada 1918 r., „Monitor", nr 205 oraz L. 2 i 3 „Dziennik Urzędowy Ministerstwa Skarbu", nr 1.

Na reszcie ziem Rzeczypospolitej Polskiej poza Kongresówką, stanowiących były zabór rosyjski, obowiązywał ogólny system skarbowy rosyjski. Był on zatem taki sam jak w Kongresówce, z jednym tylko wyjątkiem. Mianowicie, podatek gruntowy i mała część opłat stemplowych były tam ogólnorosyjskie, a nie specjalne z czasów odrębności Kongresówki. Nie było też tam podatku tzw. podymnego. Okupant niemiecki wydał wreszcie szereg przepisów skarbowych innych niż w tzw. Generalnym Gubernatorstwie Warszawskim. Jednak rząd polski dekretem z 7 stycznia 1919 r.[63] rozciągnął przepisy, obowiązujące wówczas na obszarze byłego cesarsko-niemieckiego Generalnego Gubernatorstwa Warszawskiego, również i na obszary Polski, które podlegały władzy byłego cesarsko-niemieckiego naczelnego dowódcy na wschodzie. Obszary wspomniane składały się ze wschodnich powiatów byłej guberni siedleckiej, przyłączonych w swoim czasie do byłej guberni chełmskiej, z południowych powiatów byłej guberni suwalskiej oraz z powiatów białostockiego, sokolskiego i bielskiego byłej guberni grodzieńskiej. Zastosowanie powyższego dekretu w pierwszych dwóch częściach owego obszaru nie natrafiło na żadne trudności, gdyż istniejące tam przepisy były jeszcze przystosowane do dawnej swej przynależności do Kongresówki. Natomiast zastosowanie go w trzeciej części obszaru – w zakresie podatku gruntowego i podymnego – było niewykonalne i bezcelowe; wprowadzenie natomiast innych podatków byłego okupanta niemieckiego na tym obszarze nie natrafiało na trudności.

Na obszarach byłej Galicji i w powiatach Śląska Cieszyńskiego obowiązywało wtedy nie zmienione prawo austriackie[64].

Na terenie zaś byłego zaboru pruskiego trzeba odróżnić dwa obszary: na ziemiach wyswobodzonych przez rewolucję poznańską z 27 grudnia 1918 r., objętych władzą byłej Naczelnej Rady Ludowej w Poznaniu, obowiązywały ustawy pruskie i Rzeszy Niemieckiej wydane przed 27 grudnia 1918 r., a także następne rozporządzenia Naczelnej Rady Ludowej. Natomiast na pozostałej reszcie ziem byłego zaboru pruskiego obowiązywały także późniejsze ustawy Prus i Rzeszy Niemieckiej[65].

Wyliczone powyżej systemy skarbowe, składające się wówczas na prawo skarbowe Rzeczypospolitej Polskiej, zdecydowanie się od siebie różniły. W związku z tym nie można było mówić o próbie ich zharmonizowania. Każdy był wyrwany z innego całokształtu warunków politycznych, gospodarczych i kulturalnych, z innego kręgu idei i poglądów. Niemniej, zasadniczymi ich typami i ośrodkami były systemy prawne Rosji, Austrii oraz Prus (Niemiec). Podkreślenia wymaga jednak, że poszczególne dzielnice, mimo istniejących wtedy odrębności, nie żyły jeszcze własnym, samoistnym życiem, stanowiły już bowiem

---

[63] Dekret z 7 stycznia 1919 r., L. 104, Dz.Pr.P., nr 7.

[64] Zob. szerzej J. Bardach, *Historia państwa i prawa Polski 1918–1939*, cz. II, Warszawa 1968.

[65] E. Taylor, *Prawo skarbowe Rzeczypospolitej Polskiej*, Poznań 1920, s. 3 i n.

jedną całość polityczną i gospodarczą. Dążeniem ogólnym stało się zatem, by odziedziczone odrębności modyfikować czy eliminować tak, by ten konglomerat przepisów do czasu uchwalenia nowej polskiej ustawy uzyskał spójną całość.

Ten nadzwyczajny pośpiech Ministerstwa Skarbu w przygotowaniu nowej ustawy nie był oczywiście bez powodu. Z chwilą powstania Państwa Polskiego rozpoczęło się od razu nawiązywanie stosunków pomiędzy ludnością poszczególnych dzielnic, a zwłaszcza stosunków handlowych, a na czele tego ruchu szli, jak zwykle, ci, którzy, pragnąc zyskać jak najwięcej, nie zawahali się zdążać do tego celu drogą uchylania się od opłat skarbowych, znajdując ku temu znakomitą pomoc w braku jednolitej organizacji i kontroli oraz w istniejącym chaosie ustawodawczym. Ilekroć popełniano przestępstwo wspólnie i w porozumieniu kilku osób oraz na obszarze różnych dzielnic, a zdarzało się to często, władze stawały się bezradne wobec całego szeregu wątpliwości, które musiały rozstrzygnąć. Należało bowiem najpierw poczynić ustalenia odnośnie do wyboru dzielnicy (a tym samym prawa), władzy czy też sądu tak, aby sprawa mogła w ogóle zostać rozstrzygnięta. Na te wątpliwości miały ewidentnie wpływ rozbieżności regulacji prawnych różnych dzielnic. Ustawa rosyjska (art. 208 ustawy postępowania karnego) przewidywała bowiem właściwość miejsca popełnienia czynu, ustawa austriacka zaś właściwość miejsca zamieszkania przestępcy (§ 522 ustęp 1 ustawy karnej skarbowej), natomiast ustawa pruska (z 26 lipca 1897 r. § 7) przewidywała jedną i drugą właściwość, dając pierwszeństwo tej władzy, która pierwsza śledztwo wdrożyła. Problemem kolejnym, który wtedy się objawiał, była kwestia wyboru rodzaju przepisów mających mieć zastosowanie, karnych czy to administracyjnych, gdyż w każdej z dzielnic obowiązywały inne ustawy. Regulacje różniły się nawet odnośnie do stóp podatkowych, a stanowiły one przecież podstawę wymiaru kary. Często było wreszcie i tak, że to, co w jednej dzielnicy było zakazane, w drugiej było już dozwolone.

Trudności takiego stanu były tym większe, że urzędnicy jednej z dzielnic nie znali ustaw innych dzielnic zaborczych. Konieczność współdziałania władz dzielnicowych była jednak nieodzowna i bezspornie potrzebna. Tym samym wszelka zwłoka w doprowadzeniu do ujednolicenia przepisów karnych narażała Skarb Państwa na olbrzymie straty[66].

Nieznajomość prawa innych dzielnic zapewne spowodowana była także dużą ilością oficjalnych publikatorów tychże aktów. Niejednokrotnie kompilacja wszystkich ustaw jednej dzielnicy nastręczała trudności, nie mówiąc już o usystematyzowaniu ich wszystkich łącznie. Wynikało to z faktu, iż rosyjskie ustawy ogłaszane były w periodycznym wydawnictwie, wychodzącym w zeszytach i podzielonym na roczniki pod tytułem „Sobranije uzakonienij i rasporiażenij russkogo prawitielstwa", które w skrócie cytowano jako „SUR". Na szczęście wszystkie one układane były jednak rzeczowo w zbiorze praw pt. *Swod zakonow*, który

---

[66] J. Podczaski, *Ustawa karna skarbowa*, [w:] *Odrodzona skarbowość Polska. Zarys historyczny*, Warszawa 1931, s. 135–137.

przedstawiał całokształt obowiązującego ustawodawstwa, przy czym wszystkie zmiany, wprowadzone przez późniejsze ustawy, uwidaczniano od razu w tekście pierwotnym, nadając im wciąż nową redakcję. Czasami sama redakcja zmieniała istotnie przepisy i była następnie sankcjonowana. Regułą bowiem było, że obowiązywał z zasady tekst ostatniego wydania *Swoda zakonow* oraz ustawy, które z chwilą jego pojawienia się wchodziły w życie. W tym *Zbiorze Praw* prawu skarbowemu poświęcono tom V, a skarbowość samorządu była regulowana przez przepisy tomu IV. Ostatnie wydanie omawianego zbioru wyszło w roku 1903, a uzupełnienia doń w roku 1912. Polskie tłumaczenie urzędowe przepisów skarbowych powyższego wydania zostało dokonane w latach 1917–1918 staraniem ówczesnych władz polskich. Wydane zostało w trzech częściach: zbiór ustaw o akcyzach[67], zbiór ustaw o opłatach[68] oraz jako ustawa o podatkach bezpośrednich[69].

Ustawy państwa austriackiego wychodziły w „Reichsgesetzblatt für die im Reichsrate vertretenen Konigreiche und Lander". W polskim wydaniu opatrzony był skrótem: Dpp. Prawie wszystkie ważniejsze ustawy skarbowe były nadto wydane w osobnych polskich opracowaniach. Cytuje się je z podaniem liczby pozycji danego rocznika. Zbiór tych ustaw, ułożonych rzeczowo z uwzględnieniem stanu obowiązującego i komentarzami, wydawała co pewien czas firma księgarska „Manz" w Wiedniu. Jeden z tomów tego wydawnictwa (XX) obejmował ustawy o podatkach bezpośrednich, inny o opłatach skarbowych itp. Ustawy krajowe galicyjskie były wydawane w „Dzienniku Ustaw Krajowych" (DUK).

Ustawodawstwo Rzeszy Niemieckiej zamieszczane było w „Reichsgesetzblatt" (RGBl). Cytuje się je z podaniem, według przyjętego zwyczaju, konkretnej strony rocznika. Pruskie wreszcie ustawy były ogłaszane periodycznie, w wychodzącej w zeszytach „Gesetzsammlung fur den Preussischen Staat" (PGS z podaniem strony). Teksty obu tych ustawodawstw przedrukowywało zwykle wydawnictwo „Preussisches Archiv". Brak jest jednak polskich tłumaczeń powyższych ustaw, nie mówiąc już o polskim ich zbiorze.

Wspomniana wcześniej potrzeba wprowadzenia jednolitego systemu prawa karnego skarbowego zaczęła się urzeczywistniać w 1919 r.[70] W tym bowiem roku ustrój władz i urzędów skarbowych unormowała ustawa z 31 lipca 1919 r.[71] Ustawa ta stopniowo, aż do 1925 r., wprowadzona została na całym obszarze państwa, prócz Śląska, gdzie istniał osobny wydział skarbowy autonomicznego województwa. Ustawa ta oddzieliła administrację skarbową od politycznej, uchylając w ten sposób wpływ administracji politycznej w byłym zaborze austriackim i pruskim na administrację podatków bezpośrednich; zniosła ustrój kolegialny, jakie miały

---

[67] *Zbiór ustaw o akcyzach*, Biuro Organizacyjne Departamentu Skarbu, Warszawa 1917.

[68] *Zbiór ustaw o opłatach*, Królewsko-Polskie Ministerstwo Skarbu, Warszawa 1918.

[69] *Ustawa o podatkach bezpośrednich*, Królewsko-Polskie Ministerstwo Skarbu, Warszawa 1918. Zob. też E. Taylor, *Prawo skarbowe*…, s. 10.

[70] Zob. szerzej J. Bardach, *Historia państwa*…, cz. II.

[71] Ustawa o ustroju władzy i urzędów skarbowych z 31 lipca 1919 r., Dz.Pr., nr 65.

rosyjskie izby handlowe i powołała do kierownictwa odpowiedzialnych naczelników izb skarbowych i urzędników skarbowych. Szereg późniejszych rozporządzeń Ministra Skarbu uzupełnił postanowienia tej ustawy. Ostatnie rozporządzenie Ministra Skarbu w tym przedmiocie z 20 czerwca 1927 r.[72] o organizacji i zakresie działania izb skarbowych i podległych izbom urzędów skarbowych – wydane na podstawie ustawy z 31 lipca 1919 r. i ustawy o państwowej służbie cywilnej z 17 lutego 1922 r.[73] – ustaliło organizację i zakres działania izb skarbowych i podległych im urzędów skarbowych[74].

2. W tym miejscu należy zatem przejść do omówienia form regulacji polskiego prawa karnego skarbowego obowiązującego wedle ówczesnego dogmatycznego układu i występujących wtedy zasad systemu.

W pierwszej kolejności należy odnieść się do zagadnienia władzy zwierzchniej Państwa (wskazanej po I wojnie światowej w art. 2, 6 i 92 Konstytucji Rzeczypospolitej z 1921 r.[75]), na mocy której wydawane były szczegółowe przepisy prawne, normujące pobór danin publicznych, podatków pośrednich, opłat celnych i wywozowych w celu osiągnięcia przez Państwo zadań państwowych oraz zaspokojenia niezbędnych potrzeb. Państwo jako suweren statuuje zakazy przywozu, wywozu i przewozu towarów, wprowadza instytucje monopolów i wyłączności państwowych. Na zasadzie szczegółowych i poszczególnych ustaw skarbowych, jako ustawodawca, postanawia, w jaki sposób i jak dalece władza skarbowa dla osiągnięcia i urzeczywistnienia oraz zabezpieczenia celów skarbowych ma prawo wkraczać w sferę prywatno-prawną jednostek i społeczności. W tamtym okresie, stosownie do treści art. 92 Konstytucji z 1921 r., wszyscy obywatele mieli obowiązek ponosić wszelkie ciężary i świadczenia publiczne wynikające z ustaw powszechnie obowiązujących. Wspomnieć także należy, iż ta sama ustawa zasadnicza w art. 2 i 6 z jednej strony wskazywała organy tej zwierzchniej władzy w zakresie ustawodawstwa, władzy wykonawczej i sądownictwa, a z drugiej strony gwarantowała obywatelom, że nałożenie podatków i opłat publicznych, ustanowienie ceł i monopolów, ustalenie systemu monetarnego, jak również przyjęcie gwarancji finansowej przez Państwo – może mieć miejsce tylko na mocy ustawy, która wedle art. 3 Konstytucji z 1921 r. obowiązywała jedynie, jeśli była zaaprobowana przez Sejm w sposób regulaminowo ustalony. Wedle zaś ustawy z 2 sierpnia 1926 r.[76], nowelizującej Konstytucję z 17 marca 1921 r., rząd, gdyby Sejm był rozwiązany, a budżet nieuchwalony, miał prawo czynić wydatki

---

[72] Rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 20 czerwca 1927 r. o organizacji i zakresie działania izb skarbowych i podległych izbom urzędów skarbowych, Dz.U., nr 66.

[73] Ustawa o państwowej służbie cywilnej z dnia 17 lutego 1922 r., Dz.U., nr 21.

[74] Zob. S. Głąbiński, *Polskie prawo skarbowe*, Lwów 1928, s. 12 i n.

[75] Ustawa z dnia 17 marca 1921 r., Dz.U., nr 44, poz. 267.

[76] Ustawa z dnia 2 sierpnia 1926 r., Dz.U., nr 78, poz. 442 zmieniająca i uzupełniająca Konstytucję Rzeczypospolitej z 17 marca 1921 r.

i pobierać dochody w granicach zeszłorocznego budżetu, aż do uchwalenia przez Sejm i Senat prowizorium budżetowego, które rząd winien był złożyć Sejmowi na pierwszym jego posiedzeniu po wyborach. Tym samym ani rząd, ani prezydent Rzeczypospolitej nie miał nigdy i to nawet w razie nagłej konieczności państwowej prawa wydawania rozporządzeń w sprawach dotyczących nałożenia podatków i opłat publicznych, ustanowienia ceł i monopolów, ustalenia systemu monetarnego, jako też przyjęcia gwarancji finansowej przez Państwo, gdyż to zawsze i bez wyjątku mogło nastąpić wyłącznie na mocy ustawy. Wobec powyższego Konstytucja gwarantowała, że ustawy skarbowe będą wydawane jedynie przez Sejm i Senat w sposób regulaminowy, która to rękojmia była bardzo ważna z uwagi na to, że ustawy skarbowe w swych konsekwencjach wyraźnie oddziałują na wszelkie stosunki gospodarcze, ekonomiczne, społeczne i nawet osobiste obywateli. Te bowiem oznaczają dokładnie i szczegółowo podmioty, przedmioty i wymiar tych danin, jak też środki, jakie Państwu służą do przymusowej realizacji tego prawa poboru[77].

Zatem przekłada się to na wskazanie trzech przejawów zwierzchniej władzy Państwa w następujących kierunkach. Po pierwsze – wprowadzenia obowiązków płatniczych i świadczeń pieniężnych podmiotów prywatno-prawnych na rzecz Państwa, po drugie – jednostronnej realizacji tych świadczeń (egzekwowanych nawet przymusowo przez władze państwowe) oraz wywierania wpływu na podmioty obciążone do poszanowania prawa poboru i uprawnień monopolowych, a także wyłączności państwowych, w tym doprowadzenia do stanu zaniechania wszelkich czynności, mogących naruszać te prawa Skarbu Państwa. Wreszcie – podkreślić należy, iż ten przejaw władzy zwierzchniej Państwa podążał w kierunku zagrożenia represją i ukarania każdego naruszenia, uszczuplenia, ukrócenia lub udaremnienia przepisów w przedmiocie opłat publicznych, podatków, patentów, monopolów i wyłączności państwowych[78]. I właśnie ten oto przejaw należy określać mianem prawa karnego skarbowego. Jest więc to – prawo Państwa, wykonywane na zasadzie suwerenności państwowej, władzy zwierzchniej, a polegające na władztwie woli państwowej karania za naruszenie przepisów w przedmiocie opłat, podatków, patentów, monopolów i wyłączności państwowych. Tym samym – prawo to było objawem naczelnej zasady konstytucyjnej (art. 74 Konstytucji), iż władza sądownicza jest rzeczą Państwa, a z drugiej strony podyktowane było samozachowawczą koniecznością ochrony Państwa przed atakami na unormowany skarbowy porządek prawny. Temu prawu Państwa odpowiadał korespondujący obowiązek poszczególnych jednostek i ogółu respektowania treści tego prawa, nieprzeszkadzania Państwu jako uprawnionemu podmiotowi w wykonywaniu jego prawa oraz obowiązek ogółu do powstrzymywania się od wszelkich czynów, mogących

---

[77] L. Hartman, *System prawa*…, s. 3.

[78] L. Peiper, *Ustawa karna skarbowa*, Kraków 1938, s. 74–93, 306–307.

to prawo naruszyć, względnie – czynienia tego, co temu prawu sprzyja i odpowiada, a zaniechania wszystkiego, co temu prawu Państwa przeszkadzać może, oczywiście pod rygorami ustawowymi w razie naruszenia tychże zakazów czy też nakazów. W przypadku braku tego korelatywnego obowiązku obwarowanego reżimami, nie można byłoby mówić o regulacjach prawnych, albowiem te istnieją tylko wówczas, gdy obowiązek ten zagrożony był sankcją za jego naruszenie, a także opieką prawną. W tym celu Państwo w granicach zwierzchniej władzy prawodawczej i wykonawczej, zakreślonych przez ustawę zasadniczą, wydaje normy mające regulować jego prawo, a chcąc tym normom zapewnić urzeczywistnienie i posłuch, normuje przymusową realizację tegoż prawa.

Podsumowując, prawo karne skarbowe jest prawem Państwa, które ma imperium w zakresie karania wszelkich naruszeń przepisów w przedmiocie opłat, podatków, patentów, monopolów i wyłączności państwowych. Tym samym – za podmiot tego prawa wskazać należy Państwo, które uprawnione do poboru podatków, ceł i danin oraz stanowienia o monopolach i „wyłącznościach" państwowych, z drugiej strony stoi na straży wymiaru sprawiedliwości, będąc jednocześnie uprawnionym do ścigania przestępstw w ogólności. Dlatego polskie prawo skarbowe tamtych czasów określić można jako ogół norm prawnych (czy też „zasad" – stosownie do treści art. 1 ustawy karnej skarbowej z 1926 r.), wedle których podlegają karaniu przestępstwa polegające na naruszeniu przepisów w przedmiocie opłat, podatków, patentów, monopolów i „wyłączności" państwowych, wyliczonych w treści art. 1 tejże ustawy. Co istotne, naruszenia przepisów odnoszących się do podatków i danin publicznych, jednakże taksatywnie nie wymienionych w art. 1 ustawy karnej skarbowej z 1926 r., nie podlegały pod pojęcie prawa karno-skarbowego w rozumieniu nowej ustawy karnej skarbowej i były przedmiotem oddzielnych ustaw, np. o podatkach bezpośrednich, opłatach stemplowych, które to zawierały osobne postanowienia odnośnie do ich karalności czy też procedowania, właściwości władz skarbowych i sądowych.

Ustawa karna skarbowa z 1926 r. cechowała się swoistym dualizmem wyróżniającym część materialną oraz proceduralną. Część pierwsza od art. 1 do 134 omawiała materialne prawo karne skarbowe, tj. czyny i zaniechania uznane przez Państwo za przestępstwa oraz wskazywała katalog kar, jakie przewidywane były za ich popełnienie. Część druga – od art. 135 do art. 236 – normowała prawo procesowe, tj. określała sposób, w jaki Państwo urzeczywistniało swą zwierzchnią władzę sądowo i skarbowo-karną w kierunku karania przestępstw, czyli skazywała na właściwość i sposób postępowania władz przy wykrywaniu, sądzeniu i karaniu przestępstw karno-skarbowych. I tak – przy karaniu przestępstw karno-skarbowych orzecznictwo częściowo sprawowały władze skarbowe (administracyjne – skarbowe), a częściowo sądy karne – odpowiednio do treści art. 136, 137, 188, 192 ustawy z 2 sierpnia 1926 r.

Wskazać należy, iż regulacja odnosząca się do części materialnej była częściowo oparta na przepisach uprzednio obowiązujących pod zaborami. Chodziło w tym przypadku o uniknięcie niepotrzebnego powtarzania przepisów natury ogólnej, które w każdym prawie karnym materialnym winny mieć zastosowanie. Do takich należy zaliczyć normy w zakresie niedopuszczalności uchylania się od odpowiedzialności karnej nieznajomością prawa, w zakresie poczytalności i niepoczytalności sprawcy, co do winy i okoliczności ją wyłączających, odnośnie do form sprawczych i zjawiskowych przestępstwa, czy też zbiegu kar. Te wszystkie ogólne normy recypowane były z powszechnego prawa karnego materialnego, a więc dzielnicowych ustaw karnych byłych państw zaborczych, stosownie do miejsca, gdzie miały być zastosowane.

W Polsce obowiązywały wówczas jeszcze trzy odrębne powszechne ustawy karne materialne:

– kodeks karny austriacki z 1852 r.,
– kodeks karny niemiecki z 1871 r.,
– kodeks karny rosyjski z 1903 r.,

ze zmianami i uzupełnieniami wprowadzonymi przez nowele do tych ustaw przez państwa zaborcze bądź już przez ustawodawstwo polskie po wprowadzeniu państwowego sądownictwa polskiego[79]. W zależności od tego, z jakiej z byłych trzech dzielnic władza będzie właściwą do rozstrzygania w danej sprawie karno-skarbowej (właściwość miejscowa ustalana według kryterium miejsca popełnienia przestępstwa, zamieszkania obwinionego czy też wreszcie – wykrycia przestępstwa), miał zastosowanie odpowiedni kodeks karny powszechny danej dzielnicy (stosownie do treści art. 2 ustawy z 1926 r. co do ogólnych przepisów prawa karnego materialnego uwzględniających przy braku specjalnych postanowień ustawy karnej skarbowej). Tym samym ogólne przepisy prawa karnego powszechnego (materialnego) miały zastosowanie do przestępstw karno-skarbowych tylko wtedy, gdy ustawa karna skarbowa nie stanowiła inaczej. Do tych specyficznych i odrębnych regulacji prawa karnego skarbowego należy zaliczyć nieznaną w powszechnym prawie karnym odpowiedzialność osoby „prawniczej" w charakterze osoby trzeciej (art. 36), czy też odpowiedzialność osób trzecich za wymierzone skazanemu kary i koszty postępowania karno-skarbowego (art. 33–39, 217), która to odpowiedzialność w powszechnym prawie karnym nie dotyczy czynów i zaniechań osób trzecich.

Zanim zostanie przedstawiona szczegółowa analiza regulacji prawnych związanych z instytucją odpowiedzialności posiłkowej, należy na wstępie przytoczyć uzasadnienie projektu rządowego, wprowadzającego możliwość ponoszenia odpowiedzialności karno-skarbowej za czyny zabronione, a popełnione przez inne osoby. Projekt rządowy ustawy karno-skarbowej z 2 sierpnia 1926 r.

---

[79] Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 11 lipca 1932 r. – Przepisy wprowadzające *Kodeks karny* i *Prawo o wykroczeniach*, Dz.U., nr 60, poz. 573, art. 2.

tłumaczył w następujący sposób konieczność wprowadzenia tej regulacji do prawa powszechnie obowiązującego: „Przyjęta w prawie karnym powszechnym zasada, że nikt nie może odpowiadać za przestępne działania drugich, doznać musi w prawie karnym skarbowym pewnego ograniczenia z tego powodu, że są osoby, które pozostają do innych w takim stosunku, iż przy dobrej chęci i woli zapowiedz mogą z łatwością popełnieniu przez te osoby przestępstw skarbowych (nawet podczas swej nieobecności) przez to, na przykład, że zachowują ostrożność w wyborze osoby, której powierzają sprawowanie swych interesów, że, w miarę możności, nie zaniedbują dozoru nad sprawowaniem tych interesów przez te osoby, lub, że mając do pewnego stopnia względem innych osób obowiązek ostrzeżenia ich przed zgubnymi skutkami niezgodnego z ustawą postępowania, obowiązku tego nie dopełniają. Do stosunków tego rodzaju należy na przykład stosunek przedsiębiorcy lub przemysłowca do swych pomocników, stosunek mocodawców do pełnomocników, głowy rodziny do jej członków, zastępcy prawnego do klientów, właściciela towaru do przewoźnika towaru itp.

Słuszną jest więc rzeczą, by osoby takie, aczkolwiek nie są uczestnikami przestępstwa, ponosiły w postępowaniu karnym odpowiedzialność na wzór tej, jaka znana jest powszechnemu prawu cywilnemu”[80].

Instytucja ta mieściła zatem w sobie pierwiastki prawa karnego i cywilnego, a ta dwoistość stanowiska odpowiedzialnego w charakterze osoby trzeciej przejawia się w postanowieniach niniejszej ustawy w jej części proceduralnej. W każdym razie wprowadzenie tej instytucji do dziedziny prawa karnego skarbowego nie nastąpiło pod wpływem subtelnych dociekań w dziedzinie winy, lecz jako wynik rozważań praktycznych, mających jak najskuteczniej zapobiec machinacjom przedsiębiorców, posługującymi się jako narzędziami do popełnienia przestępstwa karnego skarbowego – organami służbowymi, względnie – członkami rodziny, a z drugiej strony dla zapewnienia Skarbowi należnego mu przychodu w formie materialnej w postaci kar pieniężnych i kosztów postępowania, bardzo często nie ściągalnych od głównego sprawcy czy pomocnika[81].

Mając powyższe na uwadze można przyjąć, że powody wprowadzenia instytucji odpowiedzialności osób trzecich za kary pieniężne i koszty postępowania, orzeczone w stosunku do przestępcy, w istocie swej zaczerpnięte są z prawa cywilnego i mają bardziej cywilny, bo majątkowy charakter, a podłożem ich jest również przewinienie z zakresu prawa cywilnego, a mianowicie *culpa in custodiendo* i *culpa in eligendo.*

3. Powołując się na powyższe uzasadnienie, **ustawa karna skarbowa z 2 sierpnia 1926 r.** wprowadziła **instytucję odpowiedzialności osób trzecich**. Regulacje o charakterze materialnym zawierały art. od 33 do 39 u.k.s. Zasadniczą

---

[80] G. Taubenschlag, *Prawo karno-skarbowe*, Łódź 1927, s. 26.

[81] E. Sommerstein, *Ustawa karna skarbowa*, Warszawa 1927, s. 103.

przesłanką do zastosowania art. 33 u.k.s. – czyli odpowiedzialności posiłkowej – było istnienie skazanego[82]. Dopiero bowiem wówczas, według art. 33 u.k.s., na osobę, w której zastępstwie skazany kierował przedsiębiorstwem przemysłowym lub handlowym albo załatwiał inne jej interesy, nałożyć było można odpowiedzialność za wymierzone skazanemu kary pieniężne i koszty postępowania karnego. Nałożenie takiej odpowiedzialności ma ten skutek, że z majątku odpowiedzialnego ściągnąć można karę pieniężną i koszty postępowania o tyle, o ile ich nie ściągnięto w całości lub przynajmniej w części od skazanego stosownie do art. 21.

Wedle ustawy karno-skarbowej z 1926 r. osoba trzecia odpowiadała za przewinienie swojego zastępcy, pełnomocnika lub kierownika przedsiębiorstwa, a więc za osoby, którymi do wypełnienia swoich czynności się posługuje, przy czym odpowiada tutaj w zakresie określonym przez art. 33 u.k.s., choćby nawet nie ponosiła żadnej winy. Ze względu na fakt, iż ustawa nie podawała definicji prawnej zastępstwa lub kierownictwa, odpowiednio stosowano w tym zakresie przepisy prawa cywilnego o zastępstwie i pełnomocnictwie. Powoływano się tutaj na fakt, iż odpowiedzialność za pełnomocnika, zastępcę lub kierownika przedsiębiorstwa, a więc za osobę trzecią, unormowana była w prawie cywilnym, a *ratio legis* znajduje swe uzasadnienie, jak to zaznaczono wcześniej, w *culpa in eligendo*, względnie *culpa in custodiendo*. A zatem odpowiedzialność ta rodzi się za błąd w wyborze określonej osoby, względnie za błąd w jej nadzorze. Nie mniej jednak, odpowiedzialność osób trzecich ma tu charakter subsydiarny; możliwa i dopuszczalna jest wyłącznie w chwili skazania oskarżonego i nie może być orzekana samoistnie, to znaczy bez uznania sprawstwa i winy osoby dopuszczającej się popełnienia przestępstwa. Rozmiary jej ograniczane są przy tym do wysokości kwoty, która nie została ściągnięta od skazanego. W związku z tym, odpowiedzialność osób trzecich ponoszona być może dopiero po bezskutecznej – lub w niepełnym wymiarze – egzekucji z majątku sprawcy przestępstwa. Choć wyjątek od tej zasady przewidziany był w art. 36 ustęp 3 u.k.s. Jednakże sama bezskuteczność egzekucji nie stanowiła jedynej możliwości pociągnięcia do odpowiedzialności osób trzecich – wystarczającym był również fakt jej niecelowości – zgodnie z powołanym wcześniej art. 21 u.k.s., w myśl którego wykonuje się karę aresztu zastępczego i grzywnę uważa się za nieściągalną, jeśli ściągnięcie kary pieniężnej, ani z majątku i dochodów skazanego, ani z majątku osoby trzeciej, za odpowiedzialną uznanej, okazało się niemożliwym. Natomiast „niemożność ściągnięcia drogą egzekucji od skazanego kary pieniężnej oraz kwot nałożonych na odpowiedzialnego powoduje wykonanie zastępczej kary aresztu na skazanym”[83].

---

[82] R. Lemkin, J. Karyroy, *Ustawa karna skarbowa z dnia 2 VIII 1926 r.*, Warszawa 1931, s. 29 i wskazane tam orzeczenie S.N. z 10 maja 1928 r., V K 121/28.

[83] *Ibidem*, s. 29.

Rozstrzygnięcie o nałożeniu odpowiedzialności posiłkowej na określoną osobę musiało być zawarte w wyroku skazującym, aczkolwiek wyjątek stanowił tu art. 185 punkt 5 u.k.s.

Przesłanki dopuszczalności orzekania tego rodzaju odpowiedzialności osób trzecich statuował art. 34 u.k.s. Odpowiedzialność ta nakładana być mogła wyłącznie, jeśli spełnione były kumulatywnie następujące okoliczności:

1) przestępstwo popełniono w związku z wykonywaniem czynności określonych w art. 33 u.k.s.;

2) przestępstwo to polegało na uszczupleniu dochodu skarbowego albo na naruszeniu zakazu przywozu, wywozu i przewozu towaru, wydanego w stosunku do zagranicy lub Wolnego Miasta Gdańska;

3) osoba, w której zastępstwie skazany załatwiał interesy, osiągnęła choćby bezwiednie korzyść z przestępstwa, albo też w wypadku usiłowania przestępstwa korzyść tę byłaby osiągnęła, gdyby przestępstwo zostało dokonane.

Opierając się na powyższym, należy uwypuklić, iż przestępstwa dokonane tylko „przy okazji" załatwiania wspomnianych czynności, a nie wypływające z nich lub nie pozostające z nimi w związku przyczynowym – nie dawały żadnych podstaw do pociągania osób trzecich. Rozszerzone ramy normalnej granicy odpowiedzialności są czymś wyjątkowym, dlatego można było stosować tę instytucję jedynie w przypadku cięższych wykroczeń powodujących szkodę dla Skarbu. Sama okoliczność wyrządzenia uszczerbku skarbowego nie była przy tym wystarczająca, należało jeszcze ustalić, czy osoba trzecia osiągnęła lub mogła była odnieść materialną korzyść, czyli czy wzbogaciła się niesłusznie kosztem Skarbu Państwa. Dodatkowo – jej zachowanie względem popełnionego przestępstwa winno posiadać cechę bierności, ponieważ, jeśliby aprobowała zysk płynący z nielegalnego źródła, względnie świadomie go przyjmowała – to ewidentnie solidaryzowałaby się z intencjami sprawcy, a w tym momencie wypełniałaby przesłanki współudziału w dokonaniu tego przestępstwa.

Konkludując, odpowiedzialność nałożona być mogła za każdego uczestnika przestępstwa, ale nie za poplecznika czy też pasera, ponieważ w tym przypadku spotykamy się ze specyficzną odmianą przestępstwa, które popełniane jest już po dokonaniu przestępstwa głównego; chodzi tu o ten moment uzyskania nieświadomie korzyści z przestępstwa, który odróżnia odpowiedzialnego od poplecznika[84]. Podkreślenia wymaga także fakt, iż kwestia odpowiedzialności z art. 33 u.k.s. zależna była jedynie od warunków wskazanych w art. 34 u.k.s., natomiast nakładana być mogła niezależnie od ustalenia winy umyślnej sprawcy[85].

---

[84] E. Sommerstein, *Ustawa karna*…, s. 104.

[85] W. Blutstein, W. Goettel, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1938, s. 76 i wskazane tam orzeczenie z 6 lutego 1930 r. – 3K 637/29 – ZOSN. 1930, poz. 65.

Rozważając natomiast kwestię katalogu przestępstw, za popełnienie których istniała możliwość nałożenia odpowiedzialności, należy odnieść się do brzmienia art. 34 u.k.s. Ewidentnie chodziło tu o przestępstwa polegające na uszczupleniu dochodu skarbowego względnie naruszeniu zakazów – wydanych w związku z obrotem towarowym z zagranicą lub Wolnym Miastem Gdańskiem. Tylko w tych dwóch przypadkach naruszony bezpośrednio lub pośrednio był interes materialny Skarbu i zachodziła konieczność zabezpieczenia roszczeń materialnych państwa w postaci nałożenia odpowiedzialności.

Artykuł 35 u.k.s. poszerzał z kolei krąg podmiotowy osób, na które mogła być nałożona odpowiedzialność w charakterze osób trzecich. Przy zaistnieniu warunków, określonych w art. pkt 2) i 3), nałożyć też można odpowiedzialność na głowę rodziny z powodu przestępstw popełnionych przez żyjącego we wspólności małżeńskiej małżonka lub innych członków rodziny w związku z wykonywaniem interesów przez głowę rodziny wyraźnie zleconych lub zwykle w jej zastępstwie wykonywanych. Pojęcie „rodziny" również i w tym przypadku rozumiane było w myśl przepisów prawa cywilnego i w oparciu o nie stanowili ją rodzice i ich dzieci oraz zstępni. Ze względu na fakt, iż członków rodziny wiążą bliskie więzi, posiadają szereg interesów im wspólnych, ówczesna regulacja zakładała, że każdy z jej członków może załatwiać je z tym skutkiem jednak, że odpowiedzialnym za nie wszystkie pozostanie głowa rodziny. Za słusznością takiego uregulowania przemawiała następująca argumentacja. Ojciec rodziny pełnił zazwyczaj w ówczesnych warunkach najbardziej doniosłą i dominującą rolę w jej kręgu, podejmował lub współdziałał przy podjęciu decyzji w sprawach majątkowych swoich dzieci i żony. Głowa rodziny, jako osoba ciesząca się przymiotem dostojności i korzystająca z własnego autorytetu, powinna pokierować wszystkimi czynnościami dokonywanymi przez członków jej rodziny w ten sposób, aby w żadnym wypadku nie kolidowały one z interesami skarbowymi Państwa. W tej sytuacji dopuszczalna była możliwość przeprowadzenia przeciwdowodu, którego ciężar spoczywał na odpowiedzialnym, chociażby poprzez złożone oświadczenie, że wyraźnie zakazał dokonania pewnych czynności przez członków swojej rodziny. Przy małżonku ustawa wyraźnie zastrzegała, że chodzi w tym przypadku, aby przestępstwo popełnione zostało przez małżonka pozostającego w związku małżeńskim z odpowiedzialnym (separacja czy rozwód wyłączały odpowiedzialność), żyjącego we wspólności małżeńskiej lub innych ślubnych, czy też adoptowanych dzieci, wszystkich wspólnie w jednym gospodarstwie domowym żyjących i aby przestępstwo popełnione zostało w związku z wykonywaniem interesów przez głowę rodziny zleconych, czy też w jej imieniu zawsze wykonywanych.

Odpowiedzialność w charakterze osoby trzeciej mogła być nałożona na „osobę prawniczą" (art. 36 u.k.s.), której terminologiczne znaczenie należało także do zakresu prawa cywilnego. Jednakże najbardziej dyskutowanym rozwiązaniem stały się kolejne ustępy tego przepisu.

Za jedno i to samo przestępstwo można było bowiem nałożyć odpowiedzialność na kilka osób w takim zakresie, w jakim istnieją warunki, uzasadniające odpowiedzialność, przy czym można było orzec odpowiedzialność solidarną, jeśli nie dało się ustalić ściśle udziału poszczególnych odpowiedzialnych osób w korzyści osiągniętej z przestępstwa lub ustalenie takie wymagałoby nie stosunkowo znacznej straty czasu lub niewspółmiernych kosztów. Natomiast w razie skazania więcej osób za jedno i to samo przestępstwo nie można było na żadną z tych osób, poza wymierzoną jej karą, nałożyć odpowiedzialności za kary pieniężne i koszty postępowania nałożone za to samo przestępstwo na innych skazanych. Oskarżonego (obwinionego) uniewinnionego można już jednak było uznać za odpowiedzialnego w charakterze osoby trzeciej co do innych, ale skazanych uznanych przez sąd za winnych zarzucanych im czynów.

Najistotniejszą kwestią było założenie, że orzeczenie o odpowiedzialności w charakterze osoby trzeciej nie może być utożsamiane z uznaniem tej osoby za winną popełnienia przestępstwa. Orzeczenie takie jest wyłącznie surogatem skazania sprawcy, w dodatku realizowane być mogło wyłącznie w momencie nieściągalności grzywny i kosztów postępowania od skazanego. Konkludując – zawarcie w wyroku rozstrzygnięcia o uznaniu kogoś, czy to osobę fizyczną, czy też „osobę prawniczą", za odpowiedzialnego w charakterze osoby trzeciej – nie stanowiło skazania w ścisłym tego słowa znaczeniu. Jednakże z drugiej strony nie można zapominać o tym, że orzeczenie tego rodzaju miało względem osób trzecich akcesoryjny aspekt, właśnie z uwagi na subsydiarny i ewentualny charakter tejże odpowiedzialności. Ponoszona była tylko ewentualnie i pomocniczo za wymierzoną oskarżonemu karę pieniężną i za koszty postępowania karnego w ten sposób, że w razie uniewinnienia oskarżonego i nałożenia dopiero w tym momencie na niego odpowiedzialności w charakterze osoby trzeciej zgodnie z art. 36 ustęp 3 u.k.s. – orzeczenie odpowiedzialności osoby trzeciej poza oskarżonym, który został uniewinniony, stawało się pojęciowo niedopuszczalne i wprost wykluczone wobec cech akcesoryjności i subsydiarności tej odpowiedzialności. Wobec powyższego, regulację tę odnieść należało tylko do wypadku, gdzie było więcej niż jeden oskarżonych, z których jedni – zostają skazani, inni – uniewinnieni, a zatem była to kontynuacja myśli zawartej w ustępie 2 art. 36 u.k.s. Nie można było natomiast nadać temu przepisowi znaczenia takiego, że pomimo braku orzeczenia skazującego, możliwe stawało się pociągnięcie do materialnej odpowiedzialności – osoby niesłusznie oskarżonej, skoro przecież żadna grzywna nie mogła być orzeczona z powodu uniewinnienia oskarżonego. A zatem, orzeczenie odpowiedzialności dopuszczalne stawało się dopiero w momencie skazania przynajmniej jednego ze współoskarżonych, gdyż wtedy można było mówić o wyroku głównym, będącym podstawą do rozstrzygania w przedmiocie akcesoryjnej odpowiedzialności osób trzecich, w tym wypadku – uniewinnionych współoskarżonych. Słusznie podnoszono zatem, że przepis ustępu 2 art. 36 u.k.s. wyklucza solidarną odpowiedzialność w razie skazania więcej osób za

jedno i to samo przestępstwo, gdyż jedna i ta sama osoba nie może być skazana i równocześnie odpowiedzialna w charakterze osoby trzeciej odnośnie do jednego i tego samego przestępstwa[86].

Przedstawione przepisy określały warunki dopuszczalności zastosowania instytucji odpowiedzialności osób trzecich. W ramach tego uregulowania przewidziano jednak także sytuację, kiedy orzekanie jej z różnych względów należałoby zaniechać. I tak zgodnie z art. 37 u.k.s. – z powodów, zasługujących na uwzględnienie, władza orzekająca mogła zaniechać w całości lub w części nałożenia odpowiedzialności – i wtedy orzec wykonanie na skazanym, w miarę nieściągniętej kary pieniężnej, kary aresztu zastępczego. W tym przypadku należało w szczególności uwzględnić w miarę możności – rozmiar korzyści płynącej z przestępstwa oraz stosunki majątkowe odpowiedzialnego. W takim stanie rzeczy, szczególnie, jeśli sytuacja majątkowa osoby trzeciej, uznanej za odpowiedzialną, a także minimalna korzyść płynąca z przestępstwa przemawiała za zaniechaniem jej orzekania zarządzano wobec skazanego – w miarę nieściągniętej kary pieniężnej – wykonanie kary aresztu zastępczego. Równie dobrze, ze względu na okoliczności danej sprawy, można było zamiast grzywny nieściągniętej częściowo – stosować jej zamianę na areszt, pozostałą zaś egzekwować od odpowiedzialnej osoby trzeciej. To rozwiązanie wchodziło w rachubę, gdy powody zasługujące na uwzględnienie nie zostały uwzględnione, czy też ze względu na stosunki majątkowe odpowiedzialnego, względnie wysokość uzyskanej korzyści – takie orzeczenie w realiach konkretnej sprawy stawało się realne do wykonania.

Ustawa przewidywała też wyłączenia omawianej odpowiedzialności, pomimo występowania wszystkich przesłanek do jej zastosowania, a także sytuacje, kiedy to prawnie nałożona odpowiedzialność posiłkowa wygasała. Artykuł 38 u.k.s. stwierdzał więc, że w wypadku śmierci skazanego lub odpowiedzialnego przed uprawomocnieniem się wyroku, względnie orzeczenia karnego, odpowiedzialność gaśnie. Konsekwencją akcesoryjnego charakteru instytucji odpowiedzialności posiłkowej było zatem jej uchylenie z chwilą, gdy nie można mówić o istnieniu prawomocnego orzeczenia karnego, które by ją konstytuowało. Wyrazem natomiast jej penalnego charakteru, a nie tylko odszkodowawczego, było wyżej wskazane unormowanie, że wygasa ona w sytuacji, kiedy orzeczenie nie uprawomocniło się za życia odpowiedzialnej osoby. Wyraźnie zatem widać, iż w tym momencie nie mamy do czynienia z długiem cywilnym, który przechodzi na spadkobierców bez zastrzeżeń, a raczej z reakcją karną nałożoną indywidualnie za niezachowanie należytej ostrożności (*culpa in eligendo*), niewystarczająco przezorne przestrzeganie interesów Skarbu Państwa lub nierozciąganie należytej kontroli nad postępowaniem osób, będących w pewnej zależności wobec osoby odpowiedzialnej. Właśnie z tego samego powodu – odpowiedzialność ta nie była ograniczona do wysokości konkretnej szkody wyrządzonej Skarbowi

[86] R. Lemkin, J. Karyroy, *Ustawa karna*…, s. 30.

Państwa, a rozciągała się na grzywnę, która wprost nie wiąże się z tą szkodą i może ją nawet znacznie przewyższać. W ten sposób przepisy karno-skarbowe przesądziły o charakterze tej regulacji, odstępując w tym zakresie od ogólnego założenia kompensacji środków publicznoprawnych przynależnych Państwu.

Logicznym następstwem takiego założenia ustawodawcy było wyłączenie możliwości nałożenia odpowiedzialności posiłkowej przewidziane w art. 39 u.k.s. Wynikało to z ogólnego przeświadczenia, iż tylko osoby dojrzałe i doświadczone mogą ponosić odpowiedzialność za cudze przestępstwa, albowiem odpowiedzialność ta nałożona jest na nie z racji tej, iż wobec całego swojego autorytetu, roztropności i przezorności, a w pewnych sytuacjach stosunku nadrzędności – mogłyby zapobiec popełnieniu przez osoby trzecie czynów zabronionych. Zgodnie zatem z art. 39 u.k.s. nie podlegały odpowiedzialności w charakterze osób trzecich osoby nieletnie lub zostające pod kuratelą. Ustawa nie definiowała pojęcia osoby nieletniej, dlatego decydowały w tym zakresie przepisy prawa cywilnego. Jednakże ze względu na brak ujednoliconych przepisów należało w tym względzie stosować przepisy obowiązujące we wszystkich trzech dawnych dzielnicach Państwa.

Jak wskazano wówczas w doktrynie[87]: w byłym zaborze austriackim, w myśl ustawy z 21 października 1919 r. (Dz.U., nr 87, poz. 472) pełnoletniość osiągało się z ukończeniem 21 roku życia, a małoletni mógł być uznany za pełnoletniego dopiero po ukończeniu 18 roku życia. Również w byłym zaborze niemieckim, w myśl § 2 k.c. niemieckiego, pełnoletniość osiągano z chwilą ukończenia 21 roku, a w myśl § 3 k.c. niemieckiego – małoletniego, który ukończył 18 lat, sąd opiekuńczy uznać mógł uchwałą za pełnoletniego. Wskutek uznania za pełnoletniego uzyskiwał małoletni prawne stanowisko pełnoletniego (§ 3 ust. drugi k.c. niemieckiego). Natomiast w byłym zaborze rosyjskim, w myśl art. 345 k.c. Królestwa Polskiego, małoletnią była każda osoba, która jeszcze nie skończyła lat 21. Tak samo w myśl 213 k.c. rosyjskiego wiek pełnoletniości osiągało się z chwilą ukończenia 21 lat, przy czym w myśl art. 471 i n. k.c. Królestwa Polskiego nad nieletnim nawet po jego usamowolnieniu zawieszało się kuratelę, w konsekwencji czego nie mógł taki usamowolniony być uznany za odpowiedzialnego, bo był zaliczony do osób zostających pod kuratelą. W tym względzie jest więc różnica w stosunku do prawa cywilnego austriackiego i niemieckiego (*vide* cytowana wyżej polska nowela z roku 1919 do § 252 ustawy cywilnej austriackiej i wyżej cytowany § 3 k.c. niemieckiego), wedle bowiem ustawy austriackiej i niemieckiej wskutek uznania za pełnoletniego małoletni uzyskiwał prawne stanowisko pełnoletniego.

Określenie osób pozostających pod kuratelą było wówczas kwestią dość problematyczną, a wynikało to z faktu, iż art. 39 u.k.s. nie był ujednolicony z nomenklaturą ustaw cywilnych dzielnicowych oraz z tego powodu, że pojęcie

---

[87] L. Hartman, *System prawa*…, s. 140.

to było bardzo obszerne. Pierwszym problemem, który należało rozwiązać, była różna terminologia tej instytucji zawarta w dzielnicowych ustawach cywilnych, które w tym właśnie zakresie należało zastosować. Pojęcie „kuratela" na gruncie przepisów prawa cywilnego austriackiego oraz niemieckiego obejmowało czworakiego rodzaju kuratelę, a ponadto jeszcze kuratelę osób prawnych. Oczywiście, poza przypadkiem ustanawiania dla małoletniego, w sprawach zachodzących między nim a rodzicami czy też jego opiekunem lub ogólnie z powodu kolizji interesów i zachodzącą w tym miejscu koniecznością ustanowienia szczególnego kuratora *ad actum* dla strzeżenia praw takiej osoby (§ 209, 270 i 279 ustawy cywilnej austriackiej, § 1909 k.c. niemieckiego i art. 36, 37, 38, 389 i 346 k.c. Królestwa Polskiego), przepisy ustaw dzielnicowych przewidywały dodatkowo jeszcze **cztery wypadki kurateli u pełnoletnich**, a mianowicie:

– ustanawiana wskutek ułomności umysłowej lub fizycznej: dla głuchych, ślepych, niemych lub głuchoniemych, którzy sami nie potrafią załatwiać swoich spraw (§§ 251, 269, 270, 273, 275 ustawy cywilnej austriackiej, §§ 6 lit. 1 i 1910 k.c. niemieckiego, art. 489 k.c. Królestwa Polskiego i art. 365 i n. k.c. rosyjskiego);

– dla marnotrawców sądownie uznanych (§ 273 ustawy cywilnej austriackiej, § 6 lit. 2 i 3 k.c. niemieckiego, art. 518 k.c. Królestwa Polskiego i art. 365, 366, 372 k.c. rosyjskiego);

– dla osób jeszcze nie urodzonych, dla niepewnego uczestnika sprawy, dla zarządu majątku pochodzącego ze składki publicznej (§ 270, 274 i 276 ustawy cywilnej austriackiej, § 1912, 1913 i 1914 k.c. niemieckiego i art. 352 i 357 k.c. Królestwa Polskiego);

– dla nieobecnych (*curator absentis*) i dla skazańców (§ 270 i 276 ustawy cywilnej austriackiej, art. 36–39 k.c. Królestwa Polskiego i § 1911 k.c. niemieckiego)[88].

Poza wskazanymi sytuacjami, przepisy konstytuowały jeszcze kuratele osób prawnych, jak np. spadku leżącego, czyli nie objętego itd.

Zatem regulacja art. 39 u.k.s. wskazująca, że „nie ulegają" odpowiedzialności w charakterze osób trzecich, osoby zostające pod kuratelą była, jak już zostało wcześniej wspomniane, zbyt obszerna, szczególnie ze względu, że obejmowała nie tylko kuratelę osób fizycznych, ale także i osób prawnych, co było ważne z uwagi na zakres podmiotów, co do których mogła być nałożona odpowiedzialność, a do tych właśnie w myśl art. 36 u.k.s. należą również osoby prawne.

Odnosząc się natomiast do kurateli osób fizycznych, podkreślenia wymaga fakt, iż wyłączenie odpowiedzialności ze względu na ułomność umysłową czy fizyczną, dalej wobec nieurodzonych i nieobecnych – wydaje się jak najbardziej uzasadnione, to jednak w przypadku tej ustanowionej dla marnotrawców sprawa zaczyna przedstawiać się zupełnie inaczej. Istniało w tym przypadku bowiem niebezpieczeństwo uzyskania przez te osoby takiego statusu prawnego, który

[88] *Ibidem*, s. 141.

pozwalał im na uchylanie się od odpowiedzialności majątkowej za przestępstwa karno-skarbowe popełniane przez członków rodziny, względnie małżonka, a nawet kuratora tegoż marnotrawcy.

Przedstawiona regulacja określała warunki dopuszczalności pociągnięcia osoby trzeciej do odpowiedzialności, jednakże jej pozycję w toczącym się postępowaniu określały przepisy zawarte w części procesowej ustawy karnej skarbowej.

Jak wspomniano wcześniej – odpowiedzialność mogła być nałożona jedynie w odniesieniu do przestępstw, polegających na uszczupleniu dochodu skarbowego, względnie polegających na naruszeniu zakazów – wydanych w związku z obrotem towarowym z zagranicą lub Wolnym Miastem Gdańskiem, ponieważ właśnie w obu przypadkach naruszonym zostawał bezpośrednio lub pośrednio interes materialny Skarbu i zachodziła potrzeba zabezpieczenia roszczeń materialnych Skarbu Państwa w formie nałożenia tej odpowiedzialności. Jednakże mogła być ona zrealizowana wyłącznie w obrębie terminów wskazanych w art. 42 u.k.s. dotyczącego przedawnienia kary, co wyraźnie stwierdzało również zdanie drugie tego artykułu, chyba że wykonanie kary na osobie skazanego nie nastąpiło z powodu jego nieobecności w kraju. Odpowiedzialny mógł uwolnić się także od odpowiedzialności, jeżeli w myśl art. 9 u.k.s. doniósł powołanej do ścigania władzy skarbowej, która nie miała jeszcze powziętej informacji o przestępstwie, wszystkie okoliczności tegoż czynu zabronionego, wskazał jego sprawców oraz złożył – w terminie przez władzę wyznaczonym – uszczuploną należność. To prawo należało przyznać odpowiedzialnemu, ponieważ w myśl art. 217 u.k.s. przysługiwały mu te same środki obrony jak oskarżonemu.

Przepisy proceduralne określiły charakter prawny odpowiedzialnej osoby trzeciej w szczególny sposób, albowiem jej status w procesie był zupełnie inny, w porównaniu z innymi stronami. Jak wskazano: „Dwoistą rolę odpowiedzialnego najdosadniej charakteryzowało postanowienie art. 179 projektu – nie weszło ono do tekstu ustawy – że odpowiedzialny zeznaje w sądzie z miejsca przeznaczonego dla świadków i ma w toku rozprawy miejsce obok miejsc, przeznaczonych dla powodów cywilnych”[89]. Najogólniej przyjąć można, że odpowiedzialny, wedle samej ustawy z 1926 r., zajmował stanowisko bardzo zbliżone do stanowiska obwinionego (oskarżonego). Najwyraźniej jednak określał to art. 217 u.k.s., który stwierdzał, że: „Odpowiedzialnemu przysługuje prawo bronienia się w ciągu całego postępowania sądowego, przy czym korzysta on z wszelkich uprawnień, przewidzianych w przepisach powszechnego postępowania karnego dla oskarżonego (obwinionego)”.

Jednakże dalej w tym samym przepisie stwierdzono: „Zeznania odpowiedzialnego nie mogą być zaprzysiężone i nie podlegają sankcji przewidzianej do zeznań świadków”. Jak widać, osoby tej nie zaliczono ani do oskarżonych, ani do świadków, nadano jej swoistą nomenklaturę „osoby zainteresowanej” (art. 186 u.k.s.).

---

[89] E. Sommerstein, *Ustawa karna*…, s. 107.

Konsekwentnie, art. 217 u.k.s. postanawiał, że sąd (sędzia śledczy) miał prawo wezwać odpowiedzialnego w charakterze osoby trzeciej do osobistego stawiennictwa celem jego przesłuchania, a w razie jego nieobecności, zarządzić jego doprowadzenie. Co więcej, odpowiedzialny miał być wezwany do przesłuchania w tych samych wypadkach, w których musiał być przesłuchany obwiniony (art. 167, 168 czy też 217 u.k.s.). Przysługiwało mu także prawo ustanowienia pełnomocnika, prawo składania wniosków dowodowych, jemu również, pod sankcją ich nieuwzględnienia, należało przedstawić wyniki postępowania dowodowego (art. 182 u.k.s.). Ustawa jednak nie precyzowała, kto za osobę prawną ma być wezwany i przesłuchany w sytuacji, gdy to osoba prawna mogła być pociągnięta do odpowiedzialności w charakterze osoby trzeciej. W tym względzie decydujący charakter miały przepisy prawa cywilnego i prawa handlowego w kwestii prawnego zastępstwa tych właśnie osób prawnych.

W zakresie uprawnień dotyczących aktywności procesowej – odpowiedzialny mógł nie tylko bronić się w procesie przeciwko jej nałożeniu, ale także podejmować czynności zmierzające do uniewinnienia obwinionego, ponieważ wyłącznie jego skazanie stanowiło faktyczną podstawę jego odpowiedzialności. A zatem orzeczenie karne władzy skarbowej (art. 185 u.k.s.) względnie wyrok sądowy (art. 229 u.k.s.) musiał zawierać orzeczenie co do ewentualnej odpowiedzialności, a w tym wypadku musiało być ono doręczone odpowiedzialnemu (art. 186 u.k.s.). Zwrócenia uwagi wymaga także dość nowatorskie rozwiązanie wskazane w drugiej części art. 185 u.k.s., który to stanowił podstawę do nałożenia odpowiedzialności w osobnym orzeczeniu, które mogło być wydane po ogłoszeniu orzeczenia głównego, jeżeli w chwili jego wydawania nie skończono jeszcze badania okoliczności uzasadniających nałożenia odpowiedzialności na osobę trzecią. W przedmiocie środków odwoławczych od orzeczenia karnego, które nakładało odpowiedzialność w charakterze osoby trzeciej, przysługiwało odpowiedzialnemu, zgodnie z treścią art. 187 u.k.s., nieograniczone prawo zaskarżenia tego orzeczenia do bezpośrednio wyższej instancji skarbowej, jak również w myśl art. 188 u.k.s., prawo wystąpienia z wnioskiem o przekazanie sprawy do postępowania sądowego. W postępowaniu sądowym zaś, odpowiedzialny w charakterze osoby trzeciej mógł zaskarżyć wyrok tylko z powodu nałożenia na niego odpowiedzialności, a z powodu skazania oskarżonego – tylko kiedy stało się ono podstawą zasądzenia tej odpowiedzialności (art. 230 u.k.s.). Warunek zawarty w tym przepisie był zupełnie niepotrzebny, albowiem przepisy go poprzedzające wyraźnie stanowiły, że podstawą odpowiedzialności osoby trzeciej, jak zostało wywiedzione wcześniej, było zawsze skazanie oskarżonego, a w razie jego uniewinnienia osoba trzecia nie mogła w ogóle stać się osobą pociągniętą do takiej odpowiedzialności. W zakresie natomiast środków odwoławczych, przysługujących od wyroków zaocznych, odpowiedzialny mógł z nich skorzystać tylko wtedy, gdy nie został powiadomiony o terminie rozprawy. Poza tym, skarga przez niego złożona powinna wpłynąć w terminie, który biegł wobec oskarżonego. Jeżeli jednak

odpowiedzialny w terminie właściwym dla oskarżonego zażądał doręczenia wyroku lub doręczony mu został z urzędu, terminy biegnące od doręczenia liczone były wobec odpowiedzialnego od dnia doręczenia mu wyroku, niezależnie od ich biegu wobec oskarżonego (art. 230 u.k.s.).

Odpowiedzialny miał również prawo, w sprawach prawomocnie już rozstrzygniętych przez władze skarbowe, żądać ich wznowienia, jeśli wyszły na jaw nowe okoliczności wskazujące bądź same przez się, bądź w związku z dotąd ujawnionymi okolicznościami na to, że nastąpiło niesłuszne nałożenie obowiązku odpowiedzialności majątkowej w charakterze osoby trzeciej (art. 231 u.k.s.). Wznowienie takie następowało na wniosek odpowiedzialnego, jeśli okoliczności, uzasadniające żądanie wznowienia w toku pierwszej instancji – nie były odpowiedzialnemu znane, bądź też nie mógł z nich skorzystać bez własnej winy (art. 231 u.k.s.). Natomiast z przepisu art. 233 u.k.s. wynikało także, że odpowiedzialny w charakterze osoby trzeciej mógł żądać wznowienia postępowania także na korzyść skazanego, tak jak był uprawnionym do wnoszenia środków odwoławczych nie tylko z powodu nałożenia na niego odpowiedzialności, ale także ze względu na skazanie samego oskarżonego. W tym drugim przypadku, gdy żądał wznowienia postępowania z powodu niesłusznego skazania oskarżonego – następowało wstrzymanie wykonania kary pozbawienia wolności (art. 233 u.k.s.).

Tak właśnie przedstawiała się instytucja odpowiedzialności posiłkowej w polskim prawie karnym skarbowym na gruncie pierwszej ustawy karnej skarbowej wolnej Polski. Jej kompleksowe uregulowanie świadczyło o dużej konieczności wprowadzenia do ustawodawstwa takiej właśnie regulacji w tamtych czasach, natomiast całokształt przepisów do niej się odnoszących – wskazuje na przemyślane rozwiązania ustawodawcy i rzetelne podejście do tej właśnie kwestii. Fiskalny charakter regulacji nie przesłonił jednak racjonalnego podejścia do kwestii uprawnień samego oskarżonego w toku procesu. Tezę taką potwierdzić może orzecznictwo wskazujące, iż o odpowiedzialności osób trzecich (art. 33, 34 u.k.s.) sąd wyrokujący nie jest obowiązany orzekać z urzędu. Przez brak orzeczenia w tym kierunku oskarżony nie ponosił i nie mógłby ponieść żadnego uszczerbku, albowiem przepisy powyższe miały na względzie wyłącznie interesy Skarbu Państwa, w szczególności zapewnienie temuż wpływu kary pieniężnej na wypadek, gdyby ściągnięcie jej z majątku skazanego było niemożliwe[90].

4. Następna **ustawa karna skarbowa z 18 marca 1932 r.**[91] w zasadzie powielała regulacje z 1926 r. Jedyne zmiany powodowane były wprowadzeniem jednolitej polskiej regulacji prawnej, a wynikającej z historycznych przekształ-

---

[90] R. Leżański, A. Kotowicz-Zgórski, *Ustawa karna skarbowa z dnia 18 marca 1932 roku z ustawami dodatkowymi, wyjaśnieniami i orzecznictwem Sądu Najwyższego*, Poznań 1933, s. 86 i wskazane tam orzecznictwo SN z 1929 r. (V. 89/29, GP. XI. 482/1).

[91] Ustawa karna skarbowa z dnia 18 marca 1932 r., Dz.U., nr 34, poz. 355.

ceń mapy politycznej ówczesnej Europy. W zakresie prawa karnego zmiany te uzewnętrzniły się przez uchwalenie kodeksu postępowania karnego w 1928 r.[92] i kodeksu karnego w 1932 r.[93], a także postanowieniami dostosowującymi ustawę z 1926 r. do nowych regulacji. Zmiany te oparte były ponadto na doświadczeniach wynikających ze stosowania poprzedniej ustawy karnej skarbowej. W sferze prawa materialnego ustawa karna skarbowa z 1932 r. odwoływała się do odpowiedniego stosowania nowych przepisów części ogólnej kodeksu karnego z 1932 r.[94], a w zakresie procedury odsyłała w kwestiach nie uregulowanych – do kodeksu postępowania karnego z 1928 r.

Gdy zaś chodzi o instytucję odpowiedzialności osoby trzeciej, to najistotniejsza zmiana zawarta była w art. 34 pkt 2 nowej u.k.s., który wskazywał na przesłanki umożliwiające nałożenie odpowiedzialności posiłkowej. W miejsce istniejącego dotychczas punktu drugiego tego artykułu, a dotyczącego katalogu przestępstw związanych z uszczupleniem dochodu skarbowego lub też naruszeniem zakazu przywozu, wywozu i przewozu towaru wydanego w stosunku do zagranicy czy też Wolnego Miasta Gdańska – wprowadzone zostało zastrzeżenie, że odpowiedzialność nałożona być mogła – jeśli przestępstwo nie należało do kategorii przestępstw porządkowych, oczywiście także przy spełnieniu pozostałych, również poprzednio obowiązujących, przesłanek, tj. wymogu przestępstwa popełnionego w związku z wykonywaniem czynności, określonych w art. 33 u.k.s., oraz, aby osoba, w której zastępstwie skazany załatwiał interesy, osiągnęła choćby bezwiednie korzyść z przestępstwa, albo też, w przypadku usiłowania przestępstwa, korzyść tę byłaby osiągnęła, gdyby przestępstwo było dokonane.

Jak podnoszono w piśmiennictwie, warunek pkt 2 art. 34 w brzmieniu dotąd obowiązującym uniemożliwiał zastosowanie przepisu art. 33 w przypadkach przestępstw nie polegających na uszczupleniu dochodu skarbowego i na pogwałceniu przepisów celnych, chociaż mają one doniosłe znaczenie dla dochodów Skarbu, uszczuplając je pośrednio[95]. Zatem postulat ten został przez ustawodawcę dostrzeżony i nie budziła już żadnej wątpliwości możliwość stosowania tej odpowiedzialności w poszerzonym zakresie.

Należy podkreślić także rolę orzecznictwa w tamtym okresie, które starało się bardzo precyzyjnie określić charakter omawianej odpowiedzialności w systemie prawnym. Szeroka analiza tej właśnie instytucji została przedstawiona

---

[92] Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 19 marca 1928 r. – *Kodeks postępowania karnego*, Dz.U., nr 33, poz. 313; 1932, nr 83, poz. 725.

[93] Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 11 lipca 1932 r. – *Kodeks karny*, Dz.U., nr 60, poz. 571.

[94] Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 11 lipca 1932 r. – Przepisy wprowadzające *Kodeks karny* i *Prawo o wykroczeniach*, Dz.U., nr 60, poz. 573, art. 15 § 1.

[95] R. Leżański, A. Kotowicz-Zgórski, *Ustawa karna*…, s. 86, 87.

przez Sąd Najwyższy w uzasadnieniu orzeczenia z 28 stycznia 1933 r.[96], w którym zaakcentowano najbardziej charakterystyczne cechy tej regulacji. Wskazano m.in. na następujące aspekty: „Odpowiedzialność ta nie może być karą, ponieważ przesłanką kary jest wina, odpowiedzialny zaś nie może być winnym, gdyż w tym wypadku byłby ›skazanym‹, a skazanie wyłącza odpowiedzialność. Odpowiedzialną może być osoba prawna, która nie może być podmiotem przestępstwa, a więc skazaną. Odpowiedzialność nie jest obowiązkiem wynagrodzenia szkody wyrządzonej Skarbowi Państwa, ponieważ istnieje także wtedy, kiedy nie było uszczuplenia dochodu skarbowego, nie można więc mówić o rzeczywistej szkodzie w razie usiłowania przestępstwa, gdy szkoda nie powstała; ponadto obejmuje odpowiedzialność swoim rozmiarem nie szkodę, jaka w danym wypadku wynikła, lecz w zasadzie sumę wyższą od szkody, mianowicie karę pieniężną łącznie z możliwą pieniężną karą dodatkową. Odpada zatem możność rozpatrywania odpowiedzialności osób trzecich według art. 33 tak ze stanowiska zasad odpowiedzialności karnej, jak i ze stanowiska zasad odpowiedzialności cywilnej i odpowiedzialność tę ująć należy jako swoistą instytucję prawa karnego skarbowego, która wśród pewnych warunków za świadczenia pieniężne należne od skazanego za przestępstwo skarbowe – czyni posiłkowo odpowiedzialną osobę niewinną, pozostającą wobec skazanego w pewnym szczególnym stosunku".

Warto również wspomnieć o jeszcze jednej zmianie, która wprowadzona została do ustawy z 1932 r. Dotyczyła ona art. 37 u.k.s., który przewidywał możliwość zaniechania w całości, lub też częściowo, nakładania odpowiedzialności posiłkowej. W tej sytuacji – orzekano uprzednio wobec skazanego – w miarę nieściągniętej kary pieniężnej, wykonanie kary aresztu zastępczego. Natomiast regulacja z 1932 r. nie zawierała już tego dodatkowego stwierdzenia odnośnie do ściągnięcia, chociażby częściowego, nałożonej kary pieniężnej. Wydaje się to być logicznym posunięciem, albowiem rozstrzygnięcie w przedmiocie odpowiedzialności winno znajdować się w wyroku skazującym oskarżonego, zaniechanie nałożenia jej – powoduje, że nie można dochodzić od osób trzecich jakichkolwiek roszczeń.

A zatem moment uprawomocnienia się wyroku skazującego bez nałożonej odpowiedzialności powodował, że bezskuteczność egzekucji z majątku skazanego nie dawała już żadnych podstaw do nakładania jej później. Skoro więc powody zasługujące na uwzględnienie stają się podstawą do zaniechania nakładania takiej odpowiedzialności, kara aresztu zastępczego wykonywana na skazanym pełnić winna w tej sytuacji jedyną i realną funkcję wykonania na skazanym orzeczonej względem niego kary. Oczywiście z fiskalnego punktu widzenia – nie przynosi ona jakiejkolwiek kompensacji dla Skarbu Państwa, staje się wyłącznie represją dla osoby skazanego za popełnione przestępstwo.

---

[96] Orzeczenie SN z dnia 28 stycznia 1933 r. – 4 K 959/32 – ZOSN. 41/33.

Podkreślenia wymaga także okoliczność, iż w tamtym okresie jeszcze nie można było mówić o jednolitym ustawodawstwie państwowym. W dziedzinie prawa cywilnego w dalszym ciągu stosowane były przepisy obowiązujące pod zaborami, chociażby w kwestii określenia pojęcia pełnoletniości, a dotyczącego art. 39 u.k.s., który to wskazywał, że nie ulegają odpowiedzialności w charakterze osób trzecich osoby nieletnie lub zostające pod kuratelą. W tym przypadku, tak jak to było na gruncie ustawy z 1926 r., należało stosować przepisy ustawy z 21 października 1919 r. o wieku pełnoletniości w byłym zaborze austriackim (Dz.U. P.r., nr 87, poz. 472) i § 174 k.c. austriackiego oraz § 252 tego kodeksu w nowym brzmieniu, § 2 k.c. niemieckiego; art. 365, 449, 489, 497, 518 k.c. Królestwa Polskiego; wreszcie art. 213 i 365 k.c. obowiązującego w innych częściach byłego zaboru rosyjskiego.

Co ważne – w okresie międzywojennym, zapoczątkowanym przez ustawę karną z 1932 r., ewidentnie uzewnętrzniało się dążenie do posiłkowego stosowania przepisów prawa karnego powszechnego. Prawo karne skarbowe tym samym wykazywało tendencje do integracji z normami prawa karnego powszechnego. Jednak w okresie tym zasadniczo nie wyszło poza przepisy w zakresie ceł i obrotu towarowego z zagranicą oraz monopoli państwowych i akcyz (podatków pośrednich). Odrębnie uregulowane były przepisy o przestępstwach podatkowych (w tzw. Ordynacji podatkowej z 1934 r.), również w odrębnych aktach prawnych uregulowana była problematyka przestępstw dewizowych oraz w zakresie opłat.

Charakterystyczne było także, iż dwie pierwsze międzywojenne ustawy karne skarbowe (omówione powyżej z 1926 oraz 1932 r.) nie znały formalnego trójpodziału deliktów na zbrodnie, występki i wykroczenia. Obie posługiwały się jedną kategorią czynów zabronionych, tj. przestępstwa skarbowego, jednak wskazać należy, iż wyodrębniały w jego ramach kategorię przestępstw porządkowych, to znaczy takich, które zagrożone były porządkowymi karami pieniężnymi.

5. Dość istotne zmiany wprowadzała natomiastkolejna regulacja karno-skarbowa, która została uchwalona w formie **dekretu Prezydenta RP z 3 listopada 1936 r.**[97] Rozpoczęła ona stosowanie podziału przestępstw skarbowych na dwie kategorie: występki skarbowe i wykroczenia skarbowe. Te ostatnie – czyli wykroczenia skarbowe – były zatem kategorią przestępstw skarbowych. Przedstawiony dwupodział deliktów utrzymywał się do 1971 r.

Przechodząc do omówienia regulacji odnoszącej się do odpowiedzialności osób trzecich, należy od razu podnieść, że zasadniczą zmianą było wyodrębnienie **dwóch form tej odpowiedzialności**, a mianowicie: odpowiedzialności posiłkowej – art. 30 dekretu oraz odpowiedzialności zastępczej – art. 34 dekretu.

Odpowiedzialność posiłkowa mogła być nakładana za grzywny i koszty postępowania nałożone na zastępcę z powodu występku skarbowego, popełnionego w zakresie załatwiania spraw cudzych – na zastępowaną osobę fizyczną lub prawną.

---

[97] Dekret Prezydenta RP z 3 listopada 1936 r. – *Prawo karne skarbowe*, Dz.U., nr 84, poz. 581.

Zastępcą, według § 2 art. 30, był każdy, kto załatwiał sprawy cudze jako pełnomocnik, zarządca, pracownik lub w jakimkolwiek innym charakterze; nie był jednak zastępcą opiekun oraz kurator ubezwłasnowolnionego lub nieletniego usamowolnionego. Jak wskazywano, pojęcia zastępcy nie można określać wedle norm prawa cywilnego. Pojęcie to w p.k.s. ujęte jest znacznie szerzej. Zastępcą był prokurzysta, pełnomocnik generalny i pełnomocnik do szczególnych zleceń; w ogóle każdy, kto działał nie we własnym interesie, lecz w interesie drugiego. Zastępcą w rozumieniu art. 30 był także jeden ze wspólników, który załatwiał w imieniu spółki interesy tej spółki. Wyjątek stanowił opiekun i kurator. Osoby, w których imieniu załatwiają oni interesy, są przeważnie niezdolne do działań prawnych; ich zdolność orientacji w interesach jest zazwyczaj bardzo mała. Stąd za słuszne uznawano wyłączenie ich spod posiłkowej odpowiedzialności[98].

Na podstawie orzecznictwa Sądu Najwyższego – pojęciem zastępstwa, o którym mowa była w § 1 art. 33 u.k.s., obejmowano także działających w granicach zlecenia za zastępcę, jeśli to dalsze zastępstwo wypływało z wyraźnej lub domniemanej woli zastąpionej osoby trzeciej[99]. Było nim także zastępstwo w dziedzinie prawa prywatnego, które to wypływało z woli zastąpionego.

W sytuacji, gdy odpowiedzialność posiłkowa nałożona miała być na przedsiębiorstwo (firmę), to w zależności od charakteru tego przedsiębiorstwa, jaki mu nadawało prawo handlowe, należało odpowiedzialność posiłkową nałożyć albo na przedsiębiorstwo jako takie, albo na osoby fizyczne – właścicieli przedsiębiorstwa[100].

Odpowiedzialność posiłkowa zachodziła tylko wtedy, gdy osoba zastępowana odniosła z występku jakąkolwiek korzyść albo w przypadku usiłowania – gdy korzyść taką mogłaby odnieść, gdyby występek został dokonany – § 3 art. 30. Zasadnie podnoszono przy tym, że odpowiedzialność z art. 33 p.k.s. w myśl art. 34 ustęp 3 tejże ustawy nie jest uzależniona od tych lub innych warunków umowy, wystarczy bowiem ustalenie związku między korzyścią, która została lub mogła być osiągnięta, a przestępstwem, którego dokonanie stanowiło źródło tej korzyści[101].

Precyzując, zakres odpowiedzialności ponoszonej przez odpowiedzialnego posiłkowo – nadal obejmował grzywny i koszty postępowania, ale już nie obejmował opłat sądowych, których nie należało utożsamiać z kosztami postępowania. Wówczas bowiem opłaty sądowe wraz z kosztami postępowania stanowiły koszty sadowe – zgodnie z art. 1 przepisów o kosztach sądowych zawartych w rozporządzeniu Prezydenta RP z 24 grudnia 1934 r.[102]

---

[98] A. Laniewski, K. Sobolewski, *Prawo karne skarbowe. Komentarz*, Lwów 1937, s. 66.
[99] Orzeczenie SN z 28 stycznia 1933 r., ZOSN. 41/33.
[100] W. Blutstein, W. Goettel, *Prawo karne…*, s. 75.
[101] A. Laniewski, K. Sobolewski, *Prawo karne…*, s. 68.
[102] Rozporządzenie Prezydenta RP z 24 grudnia 1934 r., Dz.U., nr 93, poz. 837.

Nadal pozostawiono też możliwość zaniechania orzekania o odpowiedzialności posiłkowej. W przypadkach zasługujących na szczególne uwzględnienie, władza orzekająca mogła więc odstąpić od jej nakładania na osoby zastępowane lub mogła zmniejszyć zakres tej odpowiedzialności. Takim przypadkiem zasługującym na szczególne uwzględnienie mogła być przykładowo ciężka sytuacja majątkowa osoby posiłkowo odpowiedzialnej, czy też minimalna korzyść osiągnięta z popełnienia występku. Zlikwidowano natomiast odpowiedzialność głowy rodziny za przestępstwa popełnione przez żyjącego we wspólności małżeńskiej małżonka lub innych członków rodziny w związku z wykonywaniem interesów, przez głowę rodziny wyraźnie zleconych, lub zwykle w jej zastępstwie wykonywanych. Wiązało się to z definicją ustawową zastępcy, która to została wyraźnie określona w § 2 art. 30 dekretu.

Bardziej precyzyjnie został uregulowany też tryb wykonywania nałożonej na odpowiedzialnego posiłkowo – odpowiedzialności. Grzywna egzekwowana była od odpowiedzialnego dopiero wtedy, gdy nie można było ściągnąć jej od skazanego. Jeżeli skazany uiścił tylko jej część, odpowiedzialność posiłkowa rozciągała się wyłącznie na nie uiszczoną część tej kary. Natomiast, jeżeli nie udało się w całości ściągnąć grzywny od odpowiedzialnego posiłkowo, wymierzano skazanemu karę zastępczą – tylko w zakresie nie uiszczonej części grzywny.

Drugi rodzaj odpowiedzialności – odpowiedzialność zastępcza – nie miała nic wspólnego z odpowiedzialnością posiłkową. Artykuł 34 p.k.s. wprowadzał nie znaną dotąd odpowiedzialność opiekuna oraz osoby sprawującej nadzór nad nieletnim. Osoby te – na podstawie przepisów poprzednio obowiązującej ustawy – mogły odpowiadać jedynie w charakterze osób trzecich, o ile zachodziły w stosunku do nich warunki ponoszenia odpowiedzialności posiłkowej. Regulacja odpowiedzialności zastępczej wprowadzała natomiast możliwość wymierzenia tym osobom grzywny za występek popełniony przez nieletniego – tylko z powodu sprawowania przez nich opieki lub nadzoru, choćby przesłanki odpowiedzialności posiłkowej nie zachodziły. Instytucja ta nie dotyczyła kosztów postępowania, a jedynie odnosiła się do kary grzywny. Co więcej, o ile przy odpowiedzialności posiłkowej – odpowiedzialny odpowiadał wyłącznie subsydiarnie, a grzywnę nakładano na zastępcę (sprawcę), to w tym przypadku grzywna od razu nakładana była nie na właściwego sprawcę, który był nieletni, lecz na osobę, pod której nadzorem lub opieką pozostawał. W tej sytuacji doszło do stworzenia przez prawo karne skarbowe kary *sui generis*, która przypominała odpowiedzialność cywilną, ale przeniesioną na grunt prawa karnego skarbowego. Porównanie w tym zakresie nasuwała regulacja prawa cywilnego, dotycząca ponoszenia odpowiedzialności za cudze czyny i nakładająca na sprawującego nadzór nad osobą, której z powodu wieku, stanu psychicznego lub cielesnego nie można przypisać winy – obowiązek naprawienia szkody, jaką ta osoba wyrządziła. Jednakże odrębność prawa karnego skarbowego przejawiała się w tym, iż odpowiedzialność miała

zastosowanie nie tylko w sytuacji, gdy nieletni został uznany za działającego z rozeznaniem i odpowiadającego za własne czyny, ale także wtedy, gdy został uznany za działającego bez rozeznania lub, gdy nie ukończył jeszcze lat 13[103].

Konkludując, różnica pomiędzy tymi dwoma formami odpowiedzialności polegała na tym, iż posiłkowo odpowiedzialny odpowiadał za grzywnę nałożoną na sprawcę – jego zastępcę – którego przestępcza działalność przyniosła mu lub mogła przynieść korzyść, opiekun natomiast lub osoba nadzorująca – odpowiadała za grzywnę konkretnie nie wymierzoną, ale którą wymierzono by nieletniemu sprawcy, gdyby tylko ten był pełnoletnim. Wspólną zaś cechą obu regulacji był oczywiście interes fiskalny, polegający na tym, aby za wyrządzoną przestępstwem szkodę Skarb Państwa otrzymał należność w postaci grzywny, której sprawca – zastępca lub nieletni – nie wpłacał. Przy czym ustawodawca nie nałożył bezwzględnego obowiązku orzekania w tym zakresie, albowiem uzależnił wymierzenie grzywny tym osobom od swobodnego uznania władzy orzekającej. Rozważając kwestię kręgu podmiotów, na które można było nałożyć grzywnę – należało dojść do przekonania, iż nie odnosił się on wyłącznie do rodziców, czy też opiekunów. Wynikało to z literalnej wykładni przepisu, wskazującej, że pojęcie nadzoru dotyczyć mogło także np. nauczyciela, osoby przyuczającej do zawodu w ramach praktyk zawodowych. W zakresie samej grzywny nakładanej na opiekuna lub osobę nadzorującą – można było wymierzyć im wyłącznie tylko takie grzywny, które były przewidziane za konkretny czyn w części szczególnej prawa karnego skarbowego, a popełniony przez nieletniego. W kwestii wymogów formalnych – grzywna względem tych osób musiała być wymierzona w wyroku, obejmującym także karę lub środek wychowawczy w stosunku do nieletniego (art. 18 przepisów wprowadzających k.k. i prawo o wykroczeniach[104]).

Natomiast w sytuacji, gdy zachodziła niemożność równoczesnego wymierzenia grzywny nieletniemu i opiekunowi lub osobie sprawującej nadzór, organ prowadzący postępowanie miał zawsze możliwość zastosowanie innych kar i środków wychowawczych w stosunku do nieletniego. Sąd, uznając konieczność wymierzenia w myśl art. 43 p.k.s. grzywny opiekunowi lub osobie nadzorującej, obowiązany był do przytoczenia w uzasadnieniu wyroku okoliczności i przesłanek, na których oparł tę część orzeczenia.

Nawiązując do roli i pozycji odpowiedzialnego posiłkowo czy też zastępczo w toczącym się postępowaniu karnym skarbowym i zakresu jego uprawnień – należy odnieść się do treści art. 215 p.k.s., który *expresis verbis* określał, iż osoba odpowiedzialna posiłkowo (art. 30) lub zastępczo (art. 34) korzysta w toku całego postępowania z uprawnień służących oskarżonemu, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej. Porównując natomiast przepisy regulujące

---

[103] W. Blutstein, W. Goettel, *Prawo karne*…, s. 80.

[104] Dz.U., nr 32, poz. 573/32.

postępowanie przed sądem, różnica polegała przede wszystkim na tym, że odpowiedzialny posiłkowo lub zastępczo był nie tylko zobowiązany stawić się na wezwanie sądu i złożyć wyjaśnienia, ale także zawiadomić sąd o zmianie miejsca zamieszkania (art. 332 § 1). *Novum* stanowił także § 3 tego artykułu, w którym wyraźnie zaznaczono, iż odpowiedzialny nie mógł być przesłuchiwany w charakterze świadka.

Co do samej możliwości zaskarżania wyroku z powodu nałożenia odpowiedzialności regulacja poprzednia nie uległa zmianie i w dalszym ciągu ustawodawca dawał możliwość obrony odpowiedzialnemu w dwojaki sposób (art. 334 p.k.s.):

– zaskarżenia wyroku z powodu nałożenia tej odpowiedzialności, gdy dla odpowiedzialnego obojętny jest fakt, czy oskarżony jest winien, czy też nie, a pragnie udowodnić jedynie, że nie jest osobą, na którą taka właśnie odpowiedzialność może być nałożoną;

– zaskarżenia wyroku z powodu skazania oskarżonego, gdy odpowiedzialny nie zaprzecza swojego charakteru osoby odpowiedzialnej, lecz opiera obronę na udowodnieniu niewinności oskarżonego.

Zrozumiały jest fakt, iż w znacznej części przypadków linia obrony oskarżonego i odpowiedzialnego była zbieżna i nie dochodziło do kolizji ich interesów, zawsze bowiem fakt uniewinnienia oskarżonego automatycznie przesądzał o braku odpowiedzialności odpowiedzialnego.

6. Po II wojnie światowej spośród wszystkich działów systemu prawa karnego prawo karne skarbowe zostało zreformowane najszybciej, gdyż już w 1947 r. Zespoliło ono w jednym akcie prawnym zagadnienia celne i podatkowe, a także z zakresu opłat skarbowych. Nowa regulacja prawa karnego skarbowego przyjęta w postaci **dekretu Prezydenta RP z 11 kwietnia 1947 r.**[105] w zakresie odpowiedzialności posiłkowej i odpowiedzialności zastępczej nie wprowadziła poważniejszych zmian. W zasadzie sprowadzała się do ich konkretyzacji. Brzmienie przepisów regulujących obie instytucje pozostało tożsame, dodano natomiast kolejne przepisy, które kompleksowo miały uzupełnić dotychczasowe rozwiązania prawne w tym zakresie.

Odpowiedzialność posiłkowa, tak jak dotychczas, ponoszona być mogła za grzywny i koszty postępowania, nałożone na zastępcę z powodu występku skarbowego, popełnionego w zakresie załatwiania spraw cudzych przez zastępowaną osobę fizyczną lub prawną. Paragraf 2 art. 33 p.k.s. określał, iż zastępcą był każdy, kto załatwia sprawy cudze jako pełnomocnik, zarządca, pracownik lub w jakimkolwiek innym charakterze; wskazywał natomiast, że zastępcą nie był przedstawiciel ustawowy. Dla porównania § 2 art. 30 p.k.s. dekretu z 3 grudnia 1936 r. określał, iż zastępcą nie jest opiekun oraz kurator ubezwłasnowolnionego lub nieletniego usamowolnionego. A zatem w tym przypadku wprowadzona

[105] Dekret Prezydenta RP z 11 kwietnia 1947 r. *Prawo karne skarbowe*, Dz.U., nr 32, poz. 140.

zmiana miała charakter terminologiczny, z tym że nowe pojęcie mogło obejmować szerszy krąg podmiotów, o tyle jeśli przepisy ówcześnie obowiązującego prawa nadawały im status przedstawiciela ustawowego.

Stylistyczna zmiana dotyczyła także przepisu art. 32 p.k.s. z 1936 r., który w dekrecie z 1947 r. (teraz już art. 35) otrzymał brzmienie zakładające, iż odpowiedzialność posiłkowa nie ustaje w razie śmierci sprawcy po uprawomocnieniu się orzeczenia. Poprzednia wersja, sformułowana bez negacji, sprowadzała się do tych samych wniosków, jednakże zupełną nowością był dodany § 2, który wprowadził zasadę, że odpowiedzialność posiłkowa nie obciąża spadku. A zatem, zasadniczy wpływ na istnienie odpowiedzialności posiłkowej wywierała śmierć osoby odpowiedzialnej oraz śmierć skazanego sprawcy. W szczególności śmierć osoby posiłkowo odpowiedzialnej powodowała zawsze całkowite uchylenie odpowiedzialności posiłkowej i niemożność jej realizacji, a to wobec wyraźnego w tym względzie przepisu art. 35 § 2 p.k.s., według którego odpowiedzialność posiłkowa nie obciążała majątku spadkowego pozostałego po śmierci odpowiedzialnego posiłkowo. Inny skutek jednakże, na dalsze losy odpowiedzialności posiłkowej, wywierała śmierć skazanego sprawcy, zależało to od momentu, w którym śmierć ta nastąpiła[106]. Jeżeli skazany zmarł przed uprawomocnieniem się orzeczenia karnego, wówczas odpowiedzialność posiłkowa gasła zupełnie. Skoro bowiem wobec śmierci skazanego przed prawomocnością – orzeczenie nigdy nie mogłoby się uprawomocnić – zatem i związana ściśle z tym orzeczeniem odpowiedzialność posiłkowa nigdy nie mogłaby się uprawomocnić, a jako nieprawomocna nie mogła podlegać wykonaniu. Odmiennie natomiast przedstawiała się sytuacja posiłkowo odpowiedzialnego, jeżeli śmierć sprawcy nastąpiła po uprawomocnieniu się orzeczenia karnego. Odpowiedzialność posiłkowa w takim przypadku nie gasła, gdyż wynikała z prawomocnego już orzeczenia karnego, a wobec wyraźnego zakazu ściągania grzywny czy kosztów postępowania z majątku spadkowego pozostałego po sprawcy odpowiedzialność ta musiała być zrealizowana, choćby nawet masa spadkowa pozostała po sprawcy, mogła z łatwością pokryć orzeczone należności karne.

Zdecydowanie bardziej rozbudowano w 1947 r. art. 37 p.k.s. dotyczący odpowiedzialności zastępczej. Polegała ona w dalszym ciągu na tym, że jeżeli nieletni nie ulegający karze (od lat 13 zawsze, do lat 17 bez rozeznania), popełnił czyn zabroniony prawem pod groźbą kary, wówczas za kwotę odpowiadającą grzywnie, którą należałoby wymierzyć za dany czyn sprawcy dorosłemu, można było uczynić odpowiedzialną zastępczo osobę, pod której opieką lub nadzorem faktycznym nieletni pozostawał. Odpowiedzialność zastępcza była zawsze tylko odpowiedzialnością majątkową, wobec czego nigdy nie mogła ulec zamianie na karę pozbawienia wolności. Jednakże wprowadzono przy tym zasadę, iż odpowiedzialność zastępcza nie obciąża spadku. *Novum* w tej regulacji stanowiła także

[106] K. Borkowski, *Prawo karne skarbowe*, Kraków 1951, s. 58.

treść art. 38 p.k.s., który konsekwentnie wskazywał, iż skoro nieletni sprawca nie może być skazany, tak więc i jego śmierć nie prowadziła do uchylenia odpowiedzialności zastępczej. Natomiast już śmierć osoby odpowiedzialnej kończyła kwestię odpowiedzialności zastępczej.

Analizując tę instytucję, należałoby również w tym miejscu spróbować określić charakter odpowiedzialności zastępczej na tle przepisów prawa karnego skarbowego. Z treści bowiem zasadniczego w tym względzie art. 37 p.k.s. nie wynikało wyraźnie, czy odpowiedzialność zastępczą należało traktować jako karę, czy też tylko jako objaw odpowiedzialności majątkowej bez jakiegokolwiek aspektu *stricte* karnego. Trudności pogłębiała także sama treść wspomnianego wcześniej art. 37 p.k.s., który formułując odpowiedzialność zastępczą, wskazywał na odpowiedzialność „za kwotę odpowiadającą grzywnie, którą należałoby wymierzyć […] sprawcy dorosłemu", w innym zaś jego miejscu – mowa była o karze. Na podstawie jednak całokształtu przepisów ówcześnie obowiązujących oraz porównania odpowiedzialności zastępczej z pokrewną jej odpowiedzialnością posiłkową – należałoby uznać odpowiedzialność zastępczą za *sui generis* odpowiedzialność majątkową, która mogła być nakładana w szczególnych warunkach na osoby trzecie.

Za takim charakterem tej instytucji przemawiał przede wszystkim brak winy, w znaczeniu karnym po stronie odpowiedzialnego zastępczo, co było wynikiem braku jego bezpośredniego udziału w popełnianiu przestępstwa skarbowego. Poza tym, przepis ustawy, w odniesieniu do zastępczo odpowiedzialnego, nie używał wyraźnie słowa „grzywna" na oznaczenie rzekomej kary, lecz wprost przeciwnie, w miejsce tego mowa była o kwocie pieniędzy odpowiadającej swą wysokością grzywnie. Ponadto, gdyby odpowiedzialność zastępczą traktować jako karę w ścisłym znaczeniu tego słowa, wówczas nie byłoby w zasadzie podstaw do ograniczenia tej odpowiedzialności tylko do obowiązku uiszczenia pewnej oznaczonej kwoty pieniężnej, lecz w ramach tej odpowiedzialności należałoby orzekać taki rodzaj kary (np. kara pozbawienia wolności), jaki przewidywał konkretny przepis szczególny prawa karnego skarbowego, a który został naruszony przez nieletniego sprawcę. Co więcej, zastrzeżenie w art. 37 p.k.s., iż majątkowa odpowiedzialność zastępcza nie podlega zamianie na karę pozbawienia wolności (w rozumieniu zastępczego pozbawienia wolności w zamian nieściągniętej grzywny) wykluczało jakąkolwiek analogię z karą grzywny, a równocześnie wskazywało na to, że prawo karne skarbowe nadawało odpowiedzialności zastępczej, tak samo jak odpowiedzialności posiłkowej, wyłącznie przymiot odpowiedzialności majątkowej, a nie karnej. *Stricte* charakter majątkowej odpowiedzialności za grzywnę sprawcy, która nie mogła być orzeczona na niego wyłącznie z powodu jego wieku (osoba nieletnia). Na koniec należałoby podkreślić, że zawarte w art. 37 p.k.s. słowo „kara" wypadałoby uznać jako pewnego rodzaju niedopatrzenie ustawodawcy, który, tworząc taki model odpowiedzialności, posłużył się zbytnio, jednak znamiennym wyłącznie dla prawa karnego, formalizmem prawnej konstrukcji tej właśnie instytucji.

W zakresie natomiast porównania odpowiedzialności zastępczej z odpowiedzialnością posiłkową nasuwają się od razu pewne podobieństwa między nimi, jednakże nie można zapominać o istniejących także różnicach.

Niewątpliwie podobieństwo tkwiło w tym, iż w obu przypadkach osoba odpowiedzialna stała poza kręgiem osób biorących udział w popełnieniu przestępstwa skarbowego, a zatem nie ponosiła żadnej winy w znaczeniu karnym. Odpowiedzialność w obydwu przypadkach powstawała w związku z działaniem przestępnym innych osób, w szczególności przy odpowiedzialności posiłkowej – w związku z czynem zastępcy, przy odpowiedzialności zastępczej – w oparciu o czyn nieletniego podopiecznego. Osoba odpowiedzialna posiłkowo czy też zastępczo – ponosiła odpowiedzialność jako osoba trzecia wyłącznie za karę grzywny, nigdy zaś za inne kary, przy czym ograniczona była jedynie do odpowiedzialności majątkowej i w żadnym wypadku nie mogła być wdrażana zastępcza kara pozbawienia wolności.

Natomiast, wskazując na najważniejsze różnice pomiędzy tymi dwoma formami odpowiedzialności, należy przede wszystkim odnieść się do podmiotu, za działanie którego rodził się obowiązek jej ponoszenia. Odpowiedzialność posiłkową wywoływało działanie zastępcy, odpowiedzialność zastępczą – czyny nieletniego podopiecznego. W dalszej kolejności podkreślenia wymaga fakt, iż odpowiedzialny posiłkowo odpowiadał za grzywny rzeczywiście nałożone na właściwego sprawcę, precyzując – odpowiadał wyłącznie w razie jego skazania i dopiero w momencie, gdy on sam był niewypłacalny. Natomiast odpowiedzialny zastępczo odpowiadał za grzywnę nie orzeczoną, ponieważ jej ze szczególnych względów w ogóle orzec nie było można. Ponadto – orzeczona odpowiedzialność posiłkowa – nie zawsze musiała być wykonana, i – jak to już wyżej wskazano – miała charakter subsydiarny, a zatem stosowana była dopiero w razie, gdy grzywny nie można było ściągnąć od skazanego zastępcy. Zupełnie inaczej wyglądała sytuacja odpowiedzialnego zastępczo, który ponosił odpowiedzialność bezwzględną w tym znaczeniu, że jeśli już została orzeczona, to musiała być przez niego zrealizowana (oczywiście w granicach majątkowych możliwości odpowiedzialnego zastępczo), ponieważ na właściwego sprawcę kary nie można było nałożyć. W tym miejscu dodać należy także to, iż warunkiem ponoszenia odpowiedzialności posiłkowej było odniesienie lub możliwość odniesienia przez osobę zastępowaną korzyści. W przypadku odpowiedzialności zastępczej takiego warunku nie było. Z natury rzeczy wynikała także ostatnia różnica, widoczna w podmiotach obydwu rodzajów odpowiedzialności, mianowicie podmiotem odpowiedzialności posiłkowej (osobą zastępowaną) mogła być zarówno osoba fizyczna, jak i prawna, podczas gdy odpowiedzialność zastępczą można było nałożyć wyłącznie na osobę fizyczną (na opiekuna, czy też faktycznego nadzorcę).

W pozostałym zakresie przepisy dekretu z 1947 r. nie zmieniły pozycji odpowiedzialnego (posiłkowo i zastępczo) jako strony postępowania ani jego uprawnień i przysługujących mu możliwości w zakresie podejmowanych czynności procesowych w toku postępowania czy też po jego zakończeniu.

7. W tym miejscu – opisując chronologicznie akty prawne, które zajmowały się regulacją prawa karnego skarbowego – nie sposób ominąć jednego z bardziej znaczących, a dotyczącego **prawa dewizowego**. W pierwszych latach powojennych podstawą prawną polskiej gospodarki dewizowej pozostawał dekret dewizowy z 1936 r. wraz z uzupełnieniami wydanymi przed wybuchem II wojny światowej. Mimo niewątpliwych braków, jakie wykazywał ów dekret, nie było ani możliwe, ani celowe formułowanie w pierwszych latach istnienia tzw. władzy ludowej w Polsce, nowych zasad gospodarki dewizowej. Dokonujące się przemiany ustrojowe i znaczny jeszcze wówczas kapitalistyczny sektor gospodarki narodowej, nie pozwalały na porzucenie starego systemu reglamentacji. Przystosowanie istniejących przepisów do nowych warunków i potrzeb następowało bądź w drodze odpowiednich zmian, bądź uzupełnień przez nowe rozporządzenia, zarządzenia, uchwały generalne, a niekiedy nawet przez ustawy uzupełniające[107]. Organem wykonawczym, któremu po II wojnie światowej powierzono realizację przepisów dekretu dewizowego, była Komisja Dewizowa. Komisja została powołana w lipcu 1945 r. i początkowo nie zajmowała się całościowo kwestią obrotu zagranicznymi środkami płatniczymi. W zamian za to zajęła się tak zwanym obrotem wolnodewizowym. Natomiast w dalszym ciągu rozliczenia clearingowe, tak jak to miało miejsce przed wojną, wchodziły w zakres obowiązków tak zwanego Biura Rozrachunków Międzynarodowych, które pierwotnie utworzone przy naczelnych organach handlu zagranicznego, funkcjonowało następnie przy Narodowym Banku Polskim.

W miarę nasilającego się uspołecznienia, a ściślej nacjonalizacji poszczególnych dziedzin gospodarki krajowej i krystalizowania się ich działalności w stosunkach z zagranicą, w większym zakresie znajdowały zastosowanie generalne zezwolenia dewizowe, których to udzielała wspomniana wcześniej Komisja Dewizowa. Doszło zatem do zmniejszenia zakresu indywidualnych zezwoleń dewizowych dla jednostek gospodarki uspołecznionej, a przepisy dewizowe zatraciły w stosunku do tych jednostek charakter reglamentacji. Równocześnie z rozwojem gospodarczym zachodziła konieczność wprowadzenia rozwiązań dotyczących planowania dewizowego, odpowiedniego instruowania jednostek gospodarki uspołecznionej w sprawach dewizowych czy też kontroli dewizowej. Zostały one uregulowane w licznych uchwałach, zarządzeniach i instrukcjach wydanych przez Komisję Dewizową. W 1950 r. zostało wydane rozporządzenie, które rodziło obowiązek zgłaszania mienia posiadanego za granicą oraz należności stamtąd uzyskiwanych. Razem z ustawą oraz wydanym na jej podstawie rozporządzeniem wykonawczym o zgłaszaniu mienia cudzoziemców w Polsce i zobowiązań wobec zagranicy – stały się łącznie aktami prawnymi, na podstawie których było możliwe ujęcie wszelkich aktywów i pasywów dewizowych. Ustawa o zakazie posiadania walut obcych, złota i platyny oraz zaostrzająca kary

---

[107] Zob. Z. Bidziński, K. Sosnowski, *Ustawodawstwo dewizowe*, Warszawa 1974, s. 21.

za niektóre przestępstwa dewizowe, wydana w związku ze zmianą systemu pieniężnego w Polsce, wzmocniła zasadę walutowego monopolu państwa dla zabezpieczenia przeprowadzonej reformy pieniężnej.

W wyniku utrwalenia zmian ustrojowych w gospodarce polskiej, przejęcia w całości przez jednostki gospodarki uspołecznionej działu obrotów towarowych i usługowych z zagranicą oraz wprowadzenia zasady planowania w zakresie obrotów płatniczych z zagranicą doszło też do sformułowania nowych zasad prawnych polskiej gospodarki dewizowej. Rezultatem prac podjętych w tym właśnie kierunku była uchwalona przez Sejm PRL **28 marca 1952 r.** nowa **ustawa dewizowa**[108], która weszła w życie 5 czerwca 1952 r.

Równocześnie z ustawą dewizową uchwalona została **ustawa karna dewizowa**[109] i wydane rozporządzenia Ministra Finansów z 15 kwietnia 1952 r.: w sprawie wykonywania ustawy dewizowej, w sprawie zgłaszania mienia posiadanego za granicą oraz należności od zagranicy, w sprawie zgłaszania zobowiązań wobec zagranicy oraz znajdującego się w kraju mienia cudzoziemców oraz w sprawie przywozu i wywozu wyrobów użytkowych ze złota, platyny, innych metali szlachetnych, kamieni szlachetnych i klejnotów[110].

Ustawa dewizowa z 1952 r. posługiwała się specjalnymi konstrukcjami prawnymi – pojęciami, których treść nie była zbieżna z potocznie przyjętym znaczeniem. Takimi pojęciami były: „krajowiec dewizowy", „cudzoziemiec dewizowy", „wartości dewizowe" czy też „obrót wartościami dewizowymi". Wszystkie te pojęcia jednakże były podstawowymi dla gospodarki dewizowej państwa.

Pojęcie krajowca dewizowego zostało w ustawie określone jako osoba fizyczna albo prawna zamieszkała lub mająca siedzibę w kraju, związana z nim gospodarczo. Cudzoziemiec dewizowy natomiast scharakteryzowany został jako osoba fizyczna albo prawna zamieszkała lub mająca siedzibę za granicą; ośrodek działalności gospodarczej cudzoziemca dewizowego ogniskował się poza granicami kraju; w związku z tym reprezentował on obce interesy dewizowe. Pojęcia te funkcjonowały w prawie polskim aż do uchwalenia ustawy *Prawo dewizowe* z 1998 r., która zastąpiła je określeniami „rezydent" i „nierezydent"[111]. Drugą zasadniczą konstrukcją ustawodawstwa dewizowego było pojęcie wartości dewizowych. Do celów gospodarki dewizowej nie było wtedy wystarczające zwykłe pojęcie „dewizy". Termin ten ani w klasycznym określeniu weksla opiewającego na walutę obcą i płatnego za granicą, ani w nowoczesnym określeniu należności przypadających z zagranicy – nie wyczerpywał zakresu zainteresowań gospodarki dewizowej. Obok właściwych dewiz

---

[108] Ustawa dewizowa z dnia 28 marca 1952 r., Dz.U., nr 21, poz. 133.

[109] Ustawa karna dewizowa z dnia 28 marca 1952 r., Dz.U., nr 21, poz. 134.

[110] Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 kwietnia 1952 r., Dz.U., nr 21, poz. 137–140.

[111] Zob. np. T. Grzegorczyk, *Ustawa Prawo dewizowe. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 22. Obecnie obowiązuje ustawa *Prawo dewizowe* z 27 lipca 2002 r., Dz.U. 2002, nr 141, poz. 1178 z późn. zm. tj. Dz.U. 2012, poz. 826; 2013, poz. 1036.

przepisy dewizowe regulowały także obrót takimi wartościami, jak złoto i platyna, papiery wartościowe, a także takimi tytułami, które w danej chwili nie były wprawdzie należnościami pieniężnymi z zagranicy, ale w pewnych warunkach mogły się nimi stać i wówczas służyły do zaspokojenia potrzeb gospodarki dewizowej. Większość tych tytułów grupowała ustawa dewizowa pod łącznym mianem „wartości dewizowych", poddając je wspólnym przepisom. Do wartości dewizowych zaliczane były zagraniczne środki płatnicze, złoto i platyna – z wyjątkiem wyrobów użytkowych, a także emitowane lub wystawiane za granicą papiery wartościowe, świadectwa udziałowe czy też książeczki oszczędnościowe. Najbardziej rozbudowane pojęcie obrotu wartościami dewizowymi zostało przedstawione, po pierwsze, jako zawieranie i wykonywanie umów, w wyniku których następuje lub ma nastąpić przeniesienie własności lub posiadania wartości dewizowych, po drugie, jako dokonywanie opartych na innych tytułach przekazów, przelewów, wpłat i wypłat wartości dewizowych, jak również innych czynności, w wyniku których następuje lub ma nastąpić przeniesienie własności lub posiadania tych wartości, po trzecie wreszcie, jako wywóz za granicę, przywóz do kraju lub przewóz przez polski obszar dewizowy wartości dewizowych. W tym miejscu należy podkreślić, iż wskazane wyżej pojęcie obrotu wartościami dewizowymi obejmowało nie tylko bardzo szeroki zakres czynności, ale wprowadzało również istotne *novum* w stosunku do obowiązujących poprzednio przepisów. Dotyczyło to w szczególności zaliczenia do pojęcia obrotu zawierania umów, a nie tylko ich wykonywania pod względem płatniczym. Przepis ten miał na celu uchwycenie wszelkich tytułów późniejszych płatności w momencie ich narastania, ustalenie ich warunków stosownie do wymagań polityki dewizowej i odpowiednio wczesne zaplanowanie wynikających z nich płatności.

Poddane analizie wyżej wskazane ustawodawstwo dewizowe różniło się zasadniczo w swej treści ekonomiczno-politycznej od poprzednich polskich przepisów dewizowych. Mimo pewnych sugestii wynikających z podobieństwa nomenklatury nowa ustawa dewizowa nie zawierała w odniesieniu do jednostek gospodarki uspołecznionej żadnych cech reglamentacji. Podstawę polskiej gospodarki dewizowej stanowiły gospodarka planowa, monopol handlu zagranicznego i monopol walutowy państwa.

W zakresie natomiast ustawy karnej dewizowej wskazać należy, iż przepisy tej ustawy miały nieco inny charakter niż typowe normy ustaw karnych. Podczas, gdy te ostatnie zakazują bezwzględnie – pod groźbą kary – pewnych określonych czynów (również zaniechań) niezależnie od innych przepisów, a w swych sformułowaniach zawierają pojęcia i określenia powszechnie ustalone i znane, to przepisy ustawy karnej dewizowej zakazywały tylko tych czynów, z którymi ustawa karna dewizowa tzw. cywilna wiązała wymóg zezwolenia lub dopełnienia wyznaczonego obowiązku. Zakazy ustawy karnej dewizowej miały zastosowanie samoistne, o tyle tylko, gdy jednocześnie istniał odpowiedni zakaz lub

obowiązek przewidziany w przepisach dewizowych. Ze względu na fakt, iż przepisy te przewidywały obok zezwoleń dewizowych bezwarunkowych, także zezwolenia uzależnione od dopełnienia określonych w nich warunków, odpowiednio zatem do tych regulacji brzmiały również zakazy ustawy karnej. Świadczą o tym zwroty użyte w niektórych przepisach ustawy karnej dewizowej, takie jak – „kto bez zezwolenia", „albo wbrew jego warunkom", jak również odesłanie do ustawy dewizowej, które zostało zamieszczone w art. 11 ustawy karnej. Konkludując – chcąc w omówionych warunkach zakwalifikować czyn z ustawy karnej, należało najpierw zakwalifikować go z ustawy dewizowej cywilnej oraz przepisów wydanych na jej podstawie[112].

W zakresie stosowania przepisów ustawy karnej dewizowej – zgodnie z treścią art. 12 tej ustawy – do postępowania w sprawach o przestępstwa dewizowe miały zastosowanie przepisy kodeksu postępowania karnego, z zastrzeżeniem dotyczącym właściwości sądów w tych sprawach, a mianowicie – właściwe do rozstrzygania były sądy wojewódzkie. Regulacja prawa karnego dewizowego nie weszła zatem prawnie w omawianym okresie do sfery prawa karnego skarbowego, lecz powszechnego prawa karnego jako swoiste prawo karne szczególne, obok prawa karnego skarbowego. Nie była tu zatem aplikowana odpowiedzialność posiłkowa ani odpowiedzialność zastępcza. Pomimo odrębności prawa dewizowego w tamtym okresie, dzisiejsza systematyka prawa karnego skarbowego, która ściśle łączy się z czynami dewizowymi, stała się podstawą ujęcia omówionej powyżej ustawy w kontekście chronologicznych aktów prawnych związanych z kształtowaniem się instytucji odpowiedzialności osób trzecich.

8. Następną chronologicznie regulacją karną skarbową była **ustawa karna skarbowa** z **13 kwietnia 1960 r.**[113] Wywołana ona była z jednej strony zmianami po przełomie politycznym i gospodarczym 1956 r., a z drugiej – trwającymi nadal pracami nad nową kodyfikacją karną w sferze karnego prawa powszechnego. Wskazać w tym miejscu należy, iż ustawa ta generalnie zaostrzała karalność przestępstw skarbowych, a jako *novum* – włączono do tej regulacji prawa karnego skarbowego także problematykę dewizową. Jak podnoszono wówczas w literaturze przedmiotu: „Prawo karne skarbowe w PRL służyło interesom ludu pracującego miast i wsi przez zwalczanie społecznie niebezpiecznych czynów zagrożonych karą w chwili ich popełnienia, godzących w porządek finansowy państwa. W szczególności przez uszczuplenie dochodów Skarbu Państwa oraz czynów godzących w ustalony przez ustawę tryb obrotu niektórymi wartościami, a także obrotu towarami przez granicę"[114].

---

[112] Z. Bidziński, K. Sosnowski, *Ustawodawstwo…*, s. 172.

[113] Ustawa karna skarbowa z dnia 13 kwietnia 1960 r., Dz.U., nr 21, poz. 123, znowelizowana ustawą z dnia 29 czerwca 1963 r., Dz.U., nr 28, poz. 167.

[114] J. Bafia i inni, *Ustawa karna skarbowa z komentarzem*, Warszawa 1973, s. 13.

Porównując przepisy tej ustawy dotyczące instytucji odpowiedzialności posiłkowej i zastępczej – wskazać należy, iż nie uległy one dużym zmianom w stosunku do regulacji zawartej w dekrecie z 1947 r. Drobne zmiany terminologiczne czy też zmiana numeru artykułów w ogólnym zarysie nie doprowadziły do istotnych przeobrażeń w tym zakresie.

Artykuł 31 u.k.s. z 1960 r., który opisywał instytucję odpowiedzialności posiłkowej, zawierał rozszerzenie katalogu podmiotów, na które można ją było nałożyć, a mianowicie, obok wcześniej występującej osoby fizycznej lub prawnej, dodane zostało zrzeszenie lub organizacja, choćby nie mające osobowości prawnej. Zmianą było też usunięcie zawartego w § 4 art. 33 dekretu z 1947 r. zapisu, który, w przypadkach zasługujących na szczególne uwzględnienie, zezwalał władzy orzekającej na odstąpienie od orzeczenia odpowiedzialności posiłkowej osoby zastępowanej lub na zmniejszenie zakresu tejże odpowiedzialności (art. 31 § 1–3 u.k.s. z 1960 r.). Zaostrzający charakter ustawy przejawiał się także i w tym, że przy wymiarze kary grzywny organ orzekający uwzględniał stosunki majątkowe sprawcy, a w razie orzeczenia odpowiedzialności posiłkowej – również stosunki majątkowe osoby zastępowanej (art. 9 u.k.s. z 1960 r.). Tym samym, gdyby nawet stosunki majątkowe i dochody sprawcy skłaniały organ orzekający do wymierzenia grzywny w relatywnie niskim zakresie, to ze względu na stosunki majątkowe i dochody podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo – grzywna ta mogła być nałożona w większej wysokości.

Wprowadzono także pewne rozszerzenie w zakresie możliwości ściągania od odpowiedzialnego posiłkowo nieopłaconej grzywny, ale i też nieopłaconych kosztów postępowania, które zostały wyraźnie w tym miejscu wskazane, a mianowicie – dopiero gdy ich od skazanego ściągnąć nie było można – art. 34 u.k.s. Wszystkie uprawnienia i obowiązki odpowiedzialnego posiłkowo czy zastępczo, w trakcie procesu pozostały niezmienione. Posiadał on taki sam status jak poprzednio.

9. Wejście w życie z dniem 1 stycznia 1970 r. nowej kodyfikacji prawa karnego powszechnego z 1969 r. spowodowało potrzebę także nowej kodyfikacji karnej skarbowej, którą uchwalono 26 października 1971 r. Odpowiadała ona systemowi i założeniom prawa finansowego w warunkach tamtego ustroju społeczno-ekonomicznego. Utrzymywała tradycyjną nazwę prawa karnego skarbowego, pomimo że niektórzy autorzy w toku dyskusji poprzedzających kodyfikację proponowali szerszą nazwę – „prawo karne finansowe" i jednocześnie szersze określenie „przestępstwo finansowe". Ustawa ta jednak po raz pierwszy dostosowała podział czynów do struktury powszechnej i w miejsce przyjętej w 1960 r. konstrukcji polegającej na objęciu wspólnym mianem przestępstwa skarbowego zarówno występków, jak i wykroczeń skarbowych, wprowadzono wzorem prawa karnego powszechnego, niepodzielną kategorię przestępstw skarbowych obok wykroczeń

skarbowych. Te pierwsze były w istocie swej tym, czym występki w rozumieniu powszechnego prawa karnego, te drugie – skarbowym odpowiednikiem wykroczeń powszechnych.

Co prawda **ustawa karna skarbowa z 26 października 1971 r.**[115] w zakresie instytucji odpowiedzialności posiłkowej nie wprowadzała zmian, to jednakże w ogólnym zarysie różniła się istotnie od ustawy obowiązującej poprzednio. Zmiany te wynikały właśnie z nowej kodyfikacji prawa karnego, co widoczne było we wprowadzeniu szeregu nowych instytucji, takich jak kara ograniczenia wolności czy też warunkowego umorzenia postępowania. Inne zmiany wynikały natomiast z doświadczeń praktyki, nagromadzonych w okresie obowiązywania ustawy z 1960 r. Odnosiło się to do odmiennego ujęcia odpowiedzialności za czyn popełniany umyślnie i nieumyślnie, do konstrukcji nadzwyczajnego obostrzenia i łagodzenia kar oraz ujęcia ustawowych znamion szeregu przestępstw[116].

Ustawa ta stosowana była tylko do przestępstw i wykroczeń skarbowych. O tym, czy przestępstwo lub wykroczenie było skarbowe, decydował nie przedmiot ochrony, lecz ustawa, w której zostały opisane jego znamiona. Ustawa karna skarbowa była w zakresie przez nią uregulowanym – aktem samoistnym i wyłącznym. Przekładało się to na praktykę w tym znaczeniu, iż regulacja w niej zawarta odnosiła się tylko do przestępstw i wykroczeń skarbowych. Nie przewidywała ona możliwości stosowania jej przepisów do przestępstw przewidzianych w innych ustawach, nie recypowała również takiego rozwiązania zawartego w kodeksie karnym – art. 121 k.k., gdyż nie został on powołany w art. 2 i 36 u.k.s. Zasadnie zatem przyjmowano, że nie jest w sensie formalnym przestępstwem skarbowym taki czyn przestępny, jak kwalifikowany z art. 135 k.k. (aferowe przestępstwo dewizowe i celne), gdyż nie ma zastosowania do niego ustawa karna skarbowa[117].

Konkludując, ustawa karna skarbowa z 1971 r. obejmowała następujące grupy przestępstw i wykroczeń skarbowych, które zostały zestawione na podstawie rodzaju przedmiotu ochrony:

a) dewizowe,
b) w zakresie ceł i obrotu towarowego z zagranicą,
c) podatkowe,
d) w jednostkach gospodarki uspołecznionej w zakresie podatków i rozliczeń z budżetem Państwa,
e) w zakresie opłaty skarbowej i opłat terenowych,
f) w zakresie loterii.

Usytuowanie poszczególnych rozdziałów części szczególnej ustawy wskazywało przy tym na rangę konkretnych (odpowiednich) typów naruszeń skarbowych w PRL, gdzie prym wiodły czyny z zakresu naruszeń dewizowych i celnych.

---

[115] Ustawa karna skarbowa z dnia 26 października 1971 r., Dz.U., nr 28, poz. 260.
[116] J. Bafia i inni, *Ustawa karna…*, s. 13.
[117] *Ibidem*, s. 14.

Artykuł 32 u.k.s., co do instytucji odpowiedzialności posiłkowej, kontynuował jednak poprzednio obowiązującą regulację. Nadal zatem za grzywnę wymierzoną sprawcy i koszty postępowania można było uczynić w całości lub w części posiłkowo odpowiedzialną osobę fizyczną lub prawną, zrzeszenie lub organizację, chociażby nie mającą osobowości prawnej, jeżeli sprawcą czynu był zastępca tej osoby, zrzeszenia lub organizacji, który załatwiał jej sprawy jako pełnomocnik, zarządca, pracownik lub w jakimkolwiek innym charakterze, a zastąpiona osoba, zrzeszenie lub organizacja – odniosła lub mogła odnieść z przestępstwa skarbowego jakąkolwiek korzyść majątkową. Nowym zapisem przy treści tego uregulowania było wskazane w § 2 postanowienie, iż odpowiedzialności posiłkowej nie stosowano wobec instytucji państwowej.

W dalszym ciągu powodem stosowania tego rodzaju odpowiedzialności była okoliczność, że zastępca osoby fizycznej lub organizacji, popełniając przestępstwo skarbowe (a nie wykroczenie) działał w interesie zastępowanej osoby lub organizacji, której to jego przestępna działalność przyniosła, lub mogła przynieść, jakąkolwiek korzyść majątkową. Sama ta konstrukcja nadal opierała się więc na akcesoryjnym sposobie ponoszenia odpowiedzialności i była nakładana dopiero w przypadku skazania sprawcy i tylko wtedy, gdy on sam nie był w stanie uiścić grzywny i kosztów postępowania. W żaden sposób odpowiedzialność posiłkowa nie wyłączała odpowiedzialności osobistej sprawcy, który był przede wszystkim osobą odpowiedzialną w sferze prawa karnego skarbowego Z drugiej zaś strony, odpowiedzialność posiłkowa ustawała z chwilą uiszczenia przez skazanego (lub ściągnięcia od niego w drodze egzekucji) wymierzonej mu grzywny i kosztów postępowania.

Określając natomiast, w jakim charakterze zastępca osoby, zrzeszenia lub organizacji załatwia jej sprawy, § 1 art. 32 u.k.s. z 1971 r. wyliczał oprócz pełnomocnika także zarządcę lub pracownika. Miały to być osoby zatrudnione u danej osoby lub w danej organizacji, a więc takie, które działały w oparciu o stanowisko lub uprawnienia służbowe, zarówno uprawnione do określonego działania, jak i działające z przekroczeniem swoich uprawnień. To wyliczenie nie było wyczerpujące, o czym świadczył uzupełniający zwrot „lub w jakimkolwiek innym charakterze". Mogła to być zatem nawet osoba, która samodzielnie załatwiała cudzą sprawę, nie będąc ustanowioną z mocy prawa lub udzielonego pełnomocnictwa czy też zlecenia. Fakultatywność nałożenia odpowiedzialności posiłkowej sprawiała także, iż w tym ostatnim przypadku organ orzekający mógł rozważyć stopień zaangażowania zastępowanej osoby lub organizacji w przestępczą działalność sprawcy lub godzenie się na popełnienie przestępstwa skarbowego, a w konsekwencji podjąć decyzję o jej nałożeniu lub nie.

Nie można zapominać także o sytuacji, w której odpowiedzialnością posiłkową mogła zostać obarczona także osoba, będąca w tej samej sprawie oskarżoną, a to niezależnie od wymierzonej jej kary. Mogła to być osoba kierująca

wykonaniem przestępstwa przez inną osobę, podżegacz czy też pomocnik. Wynikało to wyraźnie z obowiązujących wtedy przepisów prawa karnego materialnego (art. 16, 18 k.k.).

Pozycja odpowiedzialnego posiłkowo w dalszym ciągu pozostawała bez zmian – został utrzymany status strony w postępowaniu sądowym.

W tym miejscu należy również odnieść się do rozwiązania zawartego w § 2 art. 32 u.k.s., które wyłączało odpowiedzialność posiłkową instytucji państwowej. Było to uzasadnione tym, że skoro zarówno grzywna, jak i koszty postępowania zostawały zaliczone do dochodów właściwego organu Państwa, a zatem do budżetu Państwa, obciążenie tej instytucji odpowiedzialnością posiłkową o charakterze finansowym byłoby wyłącznie typowym „przełożeniem pieniędzy z jednej kieszeni do drugiej". Mając na uwadze tą kwestię, podkreślenia wymaga także i to, że „artykuł 120 § 12 k.k. określał m. in. jako instytucję państwową również przedsiębiorstwo, w którym Państwo było udziałowcem, oraz jednostkę wojskową"[118].

Artykuł 33 u.k.s. z 1971 r. powielał poprzednią regulację art. 9 u.k.s. z 1960 r. odnoszącą się do możliwości ustalenia wysokości grzywny, w razie nałożenia odpowiedzialności posiłkowej, również do stosunków majątkowych i dochodów osoby odpowiedzialnej posiłkowo. Zatem przepis ten miał duże znaczenie przy określaniu wysokości grzywny wymierzanej wobec sprawcy. Gdyby nawet stosunki majątkowe i dochody sprawcy skłaniały organ orzekający do wymierzenia grzywny w relatywnie niskim rozmiarze, to ze względu na stosunki majątkowe i dochody osoby (fizycznej lub prawnej) odpowiedzialnej posiłkowo grzywna ta mogła być nałożona w większej wysokości.

Utrzymano także możliwość nałożenia odpowiedzialności posiłkowej na kilka osób, a to mogło mieć miejsce w sytuacji, gdy sprawca przestępstwa skarbowego działał jednocześnie jako zastępca kilku osób, z których każda to odniosła lub mogła odnieść jakąkolwiek korzyść majątkową z popełnionego przez sprawcę przestępstwa. Jej zakres i wymiar mógł być uzależniony od, np. zakresu korzyści majątkowej, jaką odnieśli, własnych stosunków majątkowych czy też uzyskiwanych dochodów. Pozostawała także aktualną możliwość realizacji rozstrzygnięcia w zakresie nałożonej odpowiedzialności posiłkowej, nawet po śmierci skazanego po uprawomocnieniu się orzeczenia. W tym bowiem przypadku z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia, którym to nałożono na odpowiedzialnego posiłkowo obowiązek uiszczenia grzywny i pokrycia kosztów postępowania, orzeczenie w tej części nie traci swojej ważności nawet w razie śmierci sprawcy skazanego tym orzeczeniem. Umorzenie postępowania wykonawczego, w tym wypadku egzekucji grzywny i kosztów postępowania, nie wpływało w żaden sposób na tę część orzeczenia, która określała sytuację odpowiedzialnego posiłkowo.

---

[118] *Ibidem*, s. 76.

Wreszcie, w dalszym ciągu odpowiedzialność posiłkowa nie obciążała spadku, a grzywnę i koszty postępowania można było ściągać od odpowiedzialnego posiłkowo dopiero wtedy, gdy egzekucja z majątku sprawcy okazywała się bezskuteczna. Natomiast zarządzenie wykonania zastępczej kary pozbawienia wolności mogło nastąpić tylko wówczas, gdy odpowiedzialny posiłkowo nie opłacił grzywny lub też po przeprowadzeniu bezskutecznej egzekucji w stosunku do tej osoby. Samo zarządzenie wykonania zastępczej kary pozbawienia wolności mogło być zastosowane także w sytuacji śmierci osoby fizycznej posiłkowo odpowiedzialnej, kiedy jej odpowiedzialność, jako nie obciążająca spadku, wygasała.

Nawiązując natomiast do pozycji odpowiedzialnego w toczącym się postępowaniu – status jako strony nadawał mu art. 261 u.k.s. Tak, jak dotychczas, jego status był zbliżony do pozycji oskarżonego. Nie mógł on być przesłuchiwany w charakterze świadka, miał natomiast prawo składać wyjaśnienia – art. 139 u.k.s. Mógł także ustanowić pełnomocnika działającego w jego imieniu. Na prawach strony przysługiwało mu prawo złożenia środka odwoławczego od orzeczenia pierwszej instancji – art. 263 u.k.s.

Trzeba podkreślić także definitywne usunięcie w 1971 r. ze sfery prawa karnego skarbowego instytucji odpowiedzialności zastępczej.

Omawiana ustawa karna skarbowa nowelizowana była wielokrotnie. Szczególna aktywność ustawodawcy w tym zakresie miała miejsce w latach 1997 oraz 1998. Wiązało się to z faktem dostosowywania regulacji skarbowej do nowych regulacji prawa karnego powszechnego. Nowele te nie dotknęły jednak swym zasięgiem instytucji odpowiedzialności posiłkowej.

10. W grudniu 1989 r. minister sprawiedliwości w porozumieniu z ministrami finansów i współpracy gospodarczej z zagranicą powołał Zespół Reformy Prawa Karnego Skarbowego. Zespół ten miał za zadanie zastąpienie ustawy karnej skarbowej z 1971 r. – regulacją, która czyniłaby zadość wreszcie obowiązującym w naszym kraju zasadom demokratycznego państwa prawa i otwartej gospodarki rynkowej. W rezultacie tychże prac, w lipcu 1998 r., obszerną nowelizacją dostosowano ustawę karną skarbową z 1971 r. do nowej powszechnej kodyfikacji karnej z 1997 r. oraz niewątpliwie zmienionych realiów społeczno-ekonomicznych i systemu prawa finansowego. Uchwalenie całkiem nowej kompleksowej kodyfikacji prawa karnego skarbowego stało się przede wszystkim konieczne z powodu nowych założeń i wymagań konstytucyjnych[119]. Oczywiście, na plan pierwszy wysuwają się tu te postanowienia Konstytucji RP, które wyrażają zasadę prawa obywatela do sądu (art. 45) i sądowego wymiaru sprawiedliwości (art. 177), a także przekazujące wyłącznie sądom prawo do orzekania o istotnym w prawie karnym skarbowym – przepadku rzeczy (art. 46 Konstytucji RP). Mając na uwadze

---

[119] Ustawa – *Konstytucja Rzeczypospolitej z dnia 2 kwietnia 1997 r.*, Dz.U., nr 78, poz. 483 z późn. zm.

powyższe założenia zawarte w ustawie zasadniczej, **10 września 1999 r.** uchwalono nową kompleksową ustawę, której to po raz pierwszy w prawie karnym skarbowym nadano rangę kodeksu – *Kodeks karny skarbowy*[120].

Akt ten jest zdecydowanie bardziej autonomiczny w stosunku do powszechnego prawa karnego w porównaniu z poprzednią ustawą karną skarbową z 1971 r. Ta odrębność przejawia się w ograniczonej do minimum recepcji przepisów z powszechnego prawa karnego. Co więcej – w części materialnej kodeksu zawarte są swoiste regulacje, określające instytucje prawne w sposób całkowicie odmienny niż w powszechnym prawie karnym, np. – samodzielne zdefiniowanie pojęć przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego oraz wiele innych pojęć ustawowo zdefiniowanych w tzw. słowniczku pojęć (art. 53 k.k.s.). Tym samym część materialna zawiera własne regulacje, choć ogólnie wzorowane na prawie karnym materialnym, mają one jednak przymiot autonomicznych.

Pomimo jednak generalnego założenia samodzielności i autonomii regulacji prawnej kodeksu karnego skarbowego, założenie to spotyka się z pewnymi wyjątkami. W zasadzie ma charakter deklaratoryjny, jednocześnie bowiem dopuszcza się recepcję szeregu przepisów kodeksu karnego (art. 20 k.k.s.). Kodeks karny skarbowy przewiduje ponadto recepcję przepisów kodeksu postępowania karnego (art. 113), a także recepcję przepisów kodeksu karnego wykonawczego (art. 178) i w niewielkim już zakresie kodeksu wykroczeń (art. 186 § 5).

Na podstawie powyższego uznać należy, iż kodeks karny skarbowy stanowi z jednej strony wyraz dostosowania tej dziedziny prawa karnego do standardów powszechnej karnistyki, z drugiej zaś strony dostosowany jest do potrzeb prawno-karnej ochrony współczesnych finansów publicznych.

W obecnych czasach, gdy nasila się proces inflacji przepisów prawa, dotyczący również prawa karnego, nie powinno dziwić, że w ciągu nieco ponad 10 lat swego obowiązywania kodeks karny skarbowy doczekał się kilku nowelizacji o różnym zakresie, czasem sprowadzających się do jednego przepisu (np. wprowadzenie art. 16a czy 76a k.k.s.), innym razem znacznie obszerniejszych. Dotyczyły one zarówno zagadnień prawno-materialnych, jak i procesowych. Wspomnieć należy o tych najbardziej doniosłych. Ustawą z 27 lipca 2002 r. – *Prawo dewizowe*[121] – zmieniono cały Rozdział 8 kodeksu karnego skarbowego w części szczególnej, dotyczący przestępstw i wykroczeń dewizowych. Zmiana ta była wyrazem dostosowania polskich regulacji w tym zakresie do prawa Unii Europejskiej. Szczególną uwagę zwrócić należy na nowelizację kodeksu karnego skarbowego dokonaną ustawą z 24 lipca 2003 r. o zmianie ustawy – *Kodeks karny*

---

[120] Ustawa z dnia 10 września 1999 r. *Kodeks karny skarbowy*, Dz.U., nr 83, poz. 930 z późn. zm. Dz.U. 2013, poz. 186, 1036, 1149, 1247, 1304; 2014, poz. 312.

[121] Ustawa z dnia 27 lipca 2002 r. – *Prawo dewizowe*, Dz.U., nr 141, poz. 1178 z późn. zm. tj. Dz.U. 2012, poz. 826; 2013, poz. 1036.

skarbowy[122], na mocy której rozszerzono karnoskarbową ochronę w zakresie przestępstw i wykroczeń podatkowych oraz celnych także na interesy finansowe Wspólnot Europejskich, przez co prawo karne skarbowe straciło swój poprzedni wyłącznie krajowy charakter. Najważniejszą jednak, a zarazem najobszerniejszą z dotychczasowych nowelizacji kodeksu – była ustawa z 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – *Kodeks karny skarbowy* oraz niektórych innych ustaw[123]. Różniła się ona od pozostałych ustaw nowelizujących tym, że zasadniczo nie była to nowelizacja pośrednia, czyli wymuszona dynamiką zmian w prawie finansowym. Utrzymując podstawowe zasady odpowiedzialności, nowelizacja ta dała mocniejszy wyraz pewnym tendencjom w prawie karnym skarbowym, takim jak zasada priorytetu egzekucji przed represją, usuwała pewne wewnętrzne niespójności, podnosiła skuteczność niektórych rozwiązań prawnych (poprzez obligatoryjność zastosowania pewnych instytucji), poprawę kompatybilności regulacji karnych skarbowych z regulacjami finansowo-prawnymi, wreszcie nawiązywała systemowo do pewnych tendencji w karnistyce *sensu largo*, czy też wydłużała terminy przedawnienia karalności czynów skarbowych. Poza tym, wprowadzała szereg zmian terminologicznych, które miały za zadanie usunąć wątpliwości interpretacyjne.

Nowelizacja z 2005 r. dotyczyła także instytucji odpowiedzialności posiłkowej. Początkowe uregulowanie tej instytucji zawarte w art. 24 § 1 k.k.s. wskazywało, iż odpowiedzialność posiłkowa to osobista odpowiedzialność majątkowa za grzywnę wymierzoną sprawcy przestępstwa skarbowego, która może być ponoszona w całości lub w części przez odpowiedzialną posiłkowo osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nie mającą osobowości prawnej, jeżeli sprawcą czynu zabronionego jest zastępca tego podmiotu – prowadzący jego sprawy jako pełnomocnik, zarządca, pracownik lub działający w jakimkolwiek innym charakterze, a zastępowany podmiot odniósł lub mógł odnieść z popełnionego przestępstwa – jakąkolwiek korzyść majątkową. Z powyższego wynikało, że odpowiedzialność posiłkowa nie miała – i nie ma także obecnie – zastosowania w przypadku wykroczeń skarbowych. Natomiast nowym uzupełnieniem tej instytucji był § drugi tegoż artykułu, który przewidywał już możliwość jej zastosowania także do ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów (art. 24 § 2 k.k.s.). W przeciwieństwie jednakże do dawnej u.k.s., która nakładała tę odpowiedzialność za grzywnę i koszty procesu, kodeks wskazuje, iż te ostatnie należności nie są już objęte odpowiedzialnością posiłkową.

Jak wynikało z pierwotnej treści art. 24 § 1 k.k.s., odpowiedzialność posiłkową można było nałożyć jedynie na taki podmiot, który odniósł lub mógł odnieść z przestępstwa sprawcy korzyść majątkową, jeżeli sprawcą czynu był

---

[122] Ustawa z dnia 24 lipca 2003 r. o zmianie ustawy – *Kodeks karny skarbowy*, Dz.U., nr 169, poz. 1569.

[123] Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – *Kodeks karny skarbowy* oraz niektórych innych ustaw, Dz.U., nr 178, poz. 1479.

jego zastępca, prowadzący jego sprawy w charakterze pełnomocnika, zarządcy, pracownika albo działającego w innym charakterze, w tym także samodzielnie załatwiający cudze sprawy bez zlecenia, w tym ostatnim przypadku jednak przy świadomości zastępowanego. Krąg podmiotów, na które można było nałożyć odpowiedzialność, został oznaczony szeroko – mogła to być osoba fizyczna, prawna, a także podmiot nie mający osobowości prawnej. Najistotniejszym obostrzeniem tej instytucji w 2005 r. było wprowadzenie obligatoryjności jej nałożenia na zastępowany podmiot oraz wskazanie, że gdy chodzi o jednostkę organizacyjną nie mającą osobowości prawnej, to mają to być podmioty, którym odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. Pierwsza z tych zmian wskazywała na restrykcyjne podejście ustawodawcy, co wzmacniało typowo fiskalny charakter tej instytucji. Sprawca musiał jednak nadal działać nie wyłącznie na własny rachunek, ale w interesie odpowiedzialnego, gdyż chodziło o sprawcę czynu prowadzącego cudze sprawy i to w sposób mogący co najmniej przysporzyć mu korzyści.

Nie zmieniła się natomiast w wyniku nowelizacji z 2005 r. ogólna dyrektywa opierania wysokości grzywny, nie tylko o możliwości majątkowe i zarobkowe samego skazanego, ale także odpowiedzialnego posiłkowo. To zdecydowanie umożliwia podniesienie wysokości stawki kary grzywny, która sama w sobie ma być dotkliwą karą dla sprawcy. Natomiast ewidentnie sytuacja odpowiedzialnego posiłkowo nie może wpływać na wysokość samej grzywny rozumianej jako liczby orzeczonych stawek dziennych tej kary, gdyż podstawą wymiaru kary jest wyłącznie odniesienie się do zachowania sprawcy i jego czynu, a nie okoliczność, że faktycznie będzie mógł ją wykonać odpowiedzialny posiłkowo.

Nowością, która może być obecnie zastosowana niezależnie od odpowiedzialności posiłkowej, jest przyjęcie przez kodeks karny skarbowy możliwości orzeczenia od osoby trzeciej, wzorem kodeksu karnego z 1997 r., zwrotu uzyskanych przez nią korzyści z cudzego przestępstwa. Jest to jednak samodzielna regulacja prawa karnego skarbowego, niezależna od występującej w prawie karnym powszechnym.

Obowiązek taki można nałożyć jedynie w sytuacji uzyskania przez osobę trzecią korzyści majątkowej kosztem Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Musi ona być uzyskana w wyniku czynu sprawcy działającego w warunkach ujętych w art. 24 § 1 k.k.s., a więc też jako zastępcy danego podmiotu prowadzącego jego sprawy. Obowiązek zwrotu uzyskanej korzyści może być nałożony obok odpowiedzialności posiłkowej na ten sam podmiot, w zastępstwie którego działał sprawca. Oczywiste jest jednak to, że obowiązek zwrotu korzyści może być orzeczony razem z odpowiedzialnością posiłkową, wyłącznie w sytuacji faktycznego uzyskania korzyści z cudzego przestępstwa, a nie tylko w przypadku możliwości jej osiągnięcia. Stosowny wniosek o zobowiązanie do zwrotu powinien być analogicznie dołączony do aktu oskarżenia, a samo nałożenie takiego obowiązku – możliwe jest jedynie w razie skazania sprawcy czynu, tak samo jak przy nałożeniu odpowiedzialności posiłkowej (zgodnie z treścią art. 24 § 5 k.k.s.).

Opisana powyżej regulacja instytucji odpowiedzialności posiłkowej zostanie kompleksowo omówiona w następnych rozdziałach niniejszego przewodu, uwzględniając przy tym zmiany wprowadzone w 2005 oraz w 2013 r. W tym miejscu ograniczono się jedynie do przedstawienia jej początkowej wersji, uwypuklenia wprowadzonych zmian w porównaniu do poprzedniej ustawy karnej skarbowej z 1971 r. oraz do zasygnalizowania pewnych komplikacji procesowych, które mogą powstać na gruncie obowiązujących przepisów prawa karnego skarbowego.

Po tej dacie kodeks karny skarbowy był nadal nowelizowany zarówno w sferze materialno-prawnej, jak i procesowej, a niektóre zmiany dotyczyły także omawianej instytucji. W szczególności podkreślenia wymaga fakt uchwalenia dużej reformy prawa karnego procesowego, która dokonana nowelą z 27 września 2013 r.[124] ma bezpośrednie przełożenie na przebieg postępowania karnego skarbowego, albowiem w zakresie nie uregulowanym w kodeksie karnym skarbowym bezpośrednie zastosowanie mają przepisy kodeksu postępowania karnego, którego większościowa nowelizacja wchodzi w życie z dniem 1 lipca 2015 r.

[124] Ustawa z dnia 27 września 2013 r. o zmianie ustawy – *Kodeks postępowania karnego* oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2013, poz. 1247.

Rozdział II

Istota odpowiedzialności posiłkowej w prawie karnym skarbowym

1. Odpowiedzialność karna skarbowa za przestępstwa skarbowe oraz za wykroczenia skarbowe jest podstawowym rodzajem odpowiedzialności w prawie karnym skarbowym, jednakże nie jedynym. Przepisy tego prawa przewidują również inne formy odpowiedzialności prawnej, które to, choć uregulowane w kodeksie karnym skarbowym, nie mają charakteru odpowiedzialności karnej. Wzorowane na innych konstrukcjach prawnych stanowią ważne uzupełnienie podstawowej kategorii odpowiedzialności karnej skarbowej, a ich istnienie wynika wprost z założeń i przedmiotu regulacji tej dziedziny prawa.

Ten właśnie specyficzny przedmiot ochrony decyduje o odmiennościach prawa karnego skarbowego od założeń prawa karnego powszechnego. Prawo karne skarbowe chroni bowiem interes finansowy Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego, a także Wspólnot Europejskich. Ten europejski zakres ochrony fiskalnej wprowadzony został poprzez nowelizację kodeksu karnego skarbowego, dokonaną ustawą z 24 lipca 2003 r. o zmianie ustawy – *Kodeks karny skarbowy*[1], na mocy której rozszerzono karnoskarbową ochronę w zakresie przestępstw i wykroczeń podatkowych i celnych, także na interesy finansowe Wspólnot Europejskich, przez co prawo karne skarbowe straciło swój poprzedni wyłącznie krajowy charakter. Co warto podkreślić, nowelizacja ta weszła w życie z dniem 1 maja 2004 r., tj. uzyskania przez Rzeczypospolitą Polską członkowstwa w Unii Europejskiej[2].

Jak już wspomniano, ten wysuwający się na plan pierwszy przedmiot regulacji prawa karnego skarbowego (interes finansowy) nadaje mu typowo ekonomiczny charakter i sprawia, że przedmiot ochrony staje się równocześnie

---

[1] Ustawa z dnia 24 lipca 2003 r. – o zmianie ustawy *Kodeks karny skarbowy*, Dz.U., nr 169, poz. 1569.

[2] Traktat dotyczący przystąpienia Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej do Unii Europejskiej. 16 kwietnia 2003 r. – Ateny, Dz.U. 2004, nr 90, poz. 864.

ponadindywidualnym. Oczywiście, wpływa to na postrzeganie przestępstw i wykroczeń skarbowych w oczach opinii społecznej jako przestępstw czy wykroczeń „bez ofiar", ponieważ „pokrzywdzony" jawi się tu bezosobowo, raczej jako anonimowa organizacja. Jak widać, ten przedmiot ochrony nie jest oparty na etyczno-moralnych zasadach. Nie ma ich bowiem prawo daninowe, wskazujące konieczność uiszczania różnego rodzaju danin publicznych, ani prawo dewizowe czy regulujące problematykę organizacji tzw. gier hazardowych. Poza tym naruszenia tych regulacji, wypełniające znamiona przestępstw i wykroczeń skarbowych, mają zgoła inny charakter, a więc spotykają się z innym społecznym odbiorem niż zachowania godzące w podstawowe dobra chronione przez powszechne prawo karne, jak choćby życie, zdrowie, wolność czy mienie. Funkcjonuje opinia, że przestępczość skarbowa ma charakter raczej administracyjny niż kryminalny i obejmuje w zasadzie czyny drobne. Ta opinia w pewnej części jest prawdziwa na pewno w odniesieniu do, licznych w prawie karnym skarbowym, czynów o czysto formalnym charakterze, nie powodujących przy tym żadnych skutków finansowych. Nie można jednak zapominać o pewnych czynach skarbowych, takich jak oszustwa, wyłudzenia na szkodę Skarbu Państwa czy fałszerstwa, które stanowią w swej istocie odmiany ich klasycznych form występujących w prawie karnym powszechnym. Tym samym zawierają w sobie element „kryminalny" i mogą stanowić poważne zagrożenie dla interesów finansowych państwa. Niemniej jednak – nie zmienia to poglądów opinii społecznej, przez którą przestępczość skarbową potępiana jest w mniejszym stopniu, niż ta wybitnie „kryminalna". W istocie można by przyjąć, że o ile penalizacja określonych zachowań w powszechnym prawie karnym jest odpowiedzią na społeczną potrzebę reakcji karnej na te zachowania, to w prawie karnym skarbowym, poprzez to prawo, ustawodawca chce dopiero doprowadzić do powstania i ukształtowania społecznego poczucia naganności zachowań godzących w interesy fiskalne, które w gruncie rzeczy godzą przecież pośrednio w członków tej społeczności.

W tym miejscu należy jednak zauważyć, iż ogólne pojęcie „interesu finansowego" Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego czy Wspólnot Europejskich jest dość enigmatyczne. W swej istocie stanowi ono pewną zbiorczą klauzulę obejmującą zróżnicowane dobra i interesy związane z funkcjonowaniem i egzekwowaniem różnych danin publicznych, z obrotem dewizowym oraz z działalnością w zakresie gier hazardowych.

Tak oto, w tym pragmatycznym, nastawionym na zabezpieczenie interesów fiskalnych prawie przeważa troska o egzekwowanie należności publicznoprawnych i wyrównanie uszczerbku finansowego Skarbu Państwa lub innych budżetów. Wskazuje na to dobitnie regulacja art. 114 § 1 k.k.s., gdzie podkreślono, że zadaniem postępowania jest tu także – obok ogólnych zadań procesu karnego – „takie ukształtowanie postępowania […] aby osiągnięte zostały cele tego postępowania w zakresie wyrównania uszczerbku finansowego Skarbu Państwa i innych uprawnionych podmiotów". Konieczność nałożenia represji na sprawcę

czynu skarbowego staje się więc często kwestią drugorzędną, ustępującą przed kompensacją straty poniesionej przez uprawniony podmiot. Założenie priorytetu celu egzekucyjnego przed represją, stanowi swoiste *signum temporis* współczesnej polityki kryminalnej w prawie karnym skarbowym[3]. Przejawia się ono w szeregu regulacji karnoskarbowych, które kompleksowo wskazują na oczywiste przesłanie, że im wcześniej zostanie wyrównany uszczerbek finansowy wierzyciela daninowego i zrealizowane będą zobowiązania publicznoprawne, na tym większe ulgi i złagodzenia odpowiedzialności karnej skarbowej może liczyć sprawca przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Są to nawet tak daleko idące przywileje, jak np. wskazane w instytucji tzw. czynnego żalu (art. 16 i 16a k.k.s.), kiedy to następuje całkowite wyłączenie karalności czynu. Warunkiem skorzystania z tych ulg jest jednakże uiszczenie w całości wymagalnej należności publicznoprawnej (z tytułu podatku, cła, rozliczenia dotacji lub subwencji) uszczuplonej czynem zabronionym pod groźbą kary. Na łagodniejszą represję może także liczyć sprawca czynu zabronionego, który dobrowolnie podda się odpowiedzialności (art. 17 k.k.s.), jednakże i w tym przypadku musi wpłacić zaległą należność, a karą i w tym przypadku jest kara finansowa, która jednak nie może przewyższać połowy grożącej za dany czyn kary grzywny.

Powyższe przykłady obrazują charakter regulacji karnej skarbowej, jako ukierunkowanej na kompensację zaległych należności, wskazując także na dominujący charakter kary grzywny, która to w swojej istocie nie tylko ma doprowadzić do spełnienia celów kary jako takiej, ale i uzyskać kolejne wsparcie fiskalne dla budżetu państwa. Tak oto uwidacznia się podwójny wymiar tejże kary, a preferencje w jej stosowaniu wskazane są przez ustawodawcę chociażby poprzez literalne brzmienie przepisów. Kolejność kar grożących za przestępstwa skarbowe, wymienionych w art. 22 § 1 k.k.s., nie jest, jak widać z powyższego, przypadkowa. Ustawodawca bowiem, wymieniając je, począwszy od kary grzywny, poprzez karę ograniczenia wolności, do kary pozbawienia wolności, przedstawił tym samym konkretnie swoje intencje. Najbardziej czytelne stają się one na przykładzie przestępstw skarbowych, zagrożonych w zasadzie we wszystkich przypadkach przynajmniej tą karą. Kara grzywny przewidziana jest bowiem za przestępstwa skarbowe, bądź jako jedyna kara (grzywna samoistna), bądź jako kara alternatywnie rozłączna, orzekana zamiennie z karą pozbawienia wolności lub karą ograniczenia wolności. Nawet przy nadzwyczajnym zaostrzeniu kary (art. 38 k.k.s.) zakłada się możliwość dodatkowego orzeczenia kary grzywny przewidzianej za dany czyn, obok innej już surowszej kary.

Intencje ustawodawcy jeszcze bardziej widoczne stają się, gdy uwzględni się art. 47 k.k.s., który przewiduje, jako jedyną karę za wykroczenie skarbowe, oczywiście karę grzywny (określanej kwotowo) w sytuacji, gdy w powszechnym prawie wykroczeń karą tą jest także ograniczenie wolności oraz kara aresztu.

---

[3] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 12.

Tak ukształtowany w kodeksie karnym skarbowym system środków penalnych, charakteryzujący się przede wszystkim ustawowym priorytetem środków dolegliwości majątkowej, wyraźną dominacją kar majątkowych (grzywny), szczególną rolą środka karnego przepadku przedmiotów, kompensacyjnością ściągania równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów (czy też kompensacyjnością środka karnego w postaci ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej) oraz rozbudowanym systemem instrumentów prawnych w przedmiocie zaniechania ukarania sprawcy na zasadzie porozumień ekwiwalencyjnych[4] – stał się właśnie podstawą wyodrębnienia dodatkowych form odpowiedzialności za czyny skarbowe, obok podstawowej odpowiedzialności karnej skarbowej.

Tym samym obok tej podstawowej odpowiedzialności, polegającej na ponoszeniu przez sprawcę czynu zabronionego konsekwencji przewidzianych prawem karnym skarbowym, pojawia się szczególna postać odpowiedzialności, tzw. odpowiedzialność posiłkowa oraz odpowiedzialność za zwrot korzyści majątkowej.

2. Tak zwana odpowiedzialność posiłkowa – jak wykazano już w uwagach w rozdziale I – należy do tradycyjnych instytucji charakterystycznych dla prawa karnego skarbowego. Jej istnienie uzasadniane jest następującymi powodami. Po pierwsze, szerszym zakresem, w porównaniu do prawa karnego powszechnego, w jakim sprawcy czynów skarbowych działać tu mogą w interesie lub na rzecz innej osoby czy też jako zastępcy podmiotów trzecich. Po drugie, omówionym wcześniej priorytetem środków represji ekonomicznej (majątkowej), poniekąd naturalnym w tej dziedzinie prawa. I wreszcie po trzecie – większym niż w prawie karnym powszechnym niebezpieczeństwem braku efektywności postępowań egzekucyjnych tychże środków, w szczególności grzywien będących przecież głównym zastrzykiem ekonomicznym.

Z powyższego wyłania się **naturalna funkcja instytucji odpowiedzialności posiłkowej**, jaką jest **zabezpieczenie realnego wykonania kar i środków karnych o charakterze majątkowym**, czyli szeroko rozumianego interesu finansowego państwa. Natomiast jej **istota**, jako odpowiedzialności za karę grzywny wymierzoną sprawcy przestępstwa oraz za nałożony nań środek karny ściągnięcia równowartości pieniężnej przedmiotu przepadku, **sprowadza się do „przerzucenia" odpowiedzialności za wykonanie tychże kar i środków karnych, gdy nie można ich wyegzekwować od sprawcy czynu, na inny podmiot, pozostający z tym sprawcą w określonych przez prawo karne skarbowe relacjach**.

Na wstępie należy jednak podkreślić, że odpowiedzialność posiłkowa uregulowana obecnie w art. 24 i 25 k.k.s. dotyczy jedynie i wyłącznie przestępstw skarbowych i w żadnym wypadku nie może być stosowana w odniesieniu

---

[4] Zob. F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom I (art. 1–53)*, Kraków 2006, s. 351 i n.

do wykroczeń skarbowych. Wynika zatem, że instytucja odpowiedzialności posiłkowej stanowić ma zabezpieczenie dla ściągalności kar majątkowych, ale wymierzonych za popełnienie najpoważniejszych czynów skarbowych (przestępstw skarbowych), które pociągają za sobą większy uszczerbek w budżecie czy też zdecydowanie większą szkodliwość społeczną czynu. Na tą ostatnią składają się przecież takie okoliczności, jak: rodzaj i charakter zagrożonego lub naruszonego dobra, waga naruszonego przez sprawcę obowiązku finansowego, sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego (w tym rażące lekceważenie porządku finansowego lub reguł ostrożności), postać zamiaru, wreszcie motywację sprawcy. W konsekwencji, kara grzywny jest tu wyższa niż za wykroczenia skarbowe (art. 53 § 7 k.k.s.). Mając to na względzie – naruszenia prawa karnego skarbowego w postaci wykroczeń skarbowych przybierają charakter drugorzędnych i mających mniejszą wagę, a orzeczone tu grzywny, jako niższe, są łatwiej egzekwowalne.

Swoisty charakter odpowiedzialności posiłkowej przejawia się jednak w tym, iż w przeciwieństwie do odpowiedzialności karnej skarbowej, którą w świetle kodeksu karnego skarbowego ponosić mogą wyłącznie osoby fizyczne, odpowiedzialność posiłkowa nałożona zostać może zarówno na osoby fizyczne, jak również na osoby prawne i jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, którym odrębne przepisy przyznają zdolność prawną.

Powody uzasadniające możliwość nakładania odpowiedzialności posiłkowej, nie tylko na osoby fizyczne, stają się oczywiste dopiero po przeanalizowaniu przesłanek dopuszczalności zastosowania tej instytucji. A są nimi:

• działanie sprawcy przestępstwa skarbowego w charakterze zastępcy podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo przy prowadzeniu jego spraw (sprawca działa jako pełnomocnik, zarządca, pracownik lub w jakimkolwiek innym charakterze zastępuje podmiot odpowiedzialny posiłkowo),

• uzyskanie lub możliwość uzyskania przez podmiot odpowiedzialny posiłkowo korzyści majątkowej w związku z przestępstwem popełnionym przez sprawcę czynu skarbowego.

Tym samym uwidacznia się relacja pomiędzy sprawcą przestępstwa skarbowego a podmiotem przez tegoż sprawcę zastępowanym. Ich wzajemne powiązania (różnego rodzaju i charakteru) prowadzą do przyjęcia założenia, że zachodzi tu możliwość czerpania korzyści przez podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej, a wynikłej z przestępstwa popełnionego przez sprawcę. Właśnie te wzajemne stosunki, oparte na bliskiej więzi osobistej lub prawnej, sugerują, że podmiot zastępowany bezpośrednio lub pośrednio partycypować może w zyskach pochodzących z przestępstwa. Rodzi się zatem kolejne założenie, że osoby pozostające w owym swoiście „bliskim" stosunku z osobą sprawcy, przy należytym nadzorze swojego zastępcy, mogłyby zapobiec popełnieniu przez niego przestępstwa. Wreszcie i takie, które wskazuje, że podmiot zastępowany nieostrożnie wybierał swojego zastępcę, skoro ten dopuścił się czynu zabronionego, z którego

on sam, choć czynu tego nie popełnił, uzyskał lub mógł odnieść korzyść majątkową. Przy zachowaniu reguł ostrożności wymaganych w tego rodzaju okolicznościach, na pewno wybrałby rzetelnego oraz godnego zaufania zastępcę, nie narażającego go na odpowiedzialność finansową. Przypomnieć tu należy, że do właśnie takich okoliczności odwoływał się już ustawodawca polski w przywołanym w rozdziale I uzasadnieniu projektu ustawy karnej skarbowej z 1926 r., a istota tej odpowiedzialności – w przekonaniu wielu przedstawicieli doktryny – pozostaje nadal taka sama[5].

Z powyższych stanowisk wynika, że odpowiedzialność posiłkowa nie ma konotacji karnej. Opiera się ona w istocie na przejętej z prawa cywilnego zasadzie winy w nadzorze (*culpa in custodiendo*) czy też winy w wyborze (*culpa in eligendo*) swojego zastępcy. Ponadto, wśród głosów aprobujących takie przekonanie na szczególną uwagę zasługuje opinia Z. Siwika identyfikującego wskazane rodzaje winy z podstawą faktyczną odpowiedzialności posiłkowej[6]. Tego rodzaju założenie prowadzi zaś do ważnego następstwa w tych postępowaniach karnych skarbowych, w których instytucja odpowiedzialności posiłkowej jest także przedmiotem rozstrzygnięcia sądu. W istocie sprowadza się to do obiektywnej konieczności ustalania, w trybie postępowania dowodowego i poczynionych przez sąd ustaleń faktycznych, istnienia podstaw do obciążenia określonego podmiotu odpowiedzialnością posiłkową w kontekście przypisania mu winy w wyborze lub nadzorze swojego zastępcy. Te ostatnie zaś oznaczają dowodowe stwierdzenie istnienia lub nieistnienia określonych faktów[7]. Innymi słowy, uznanie, że odpowiedzialność posiłkowa za grzywnę lub ściągnięcie równowartości pieniężnej przedmiotu przepadku wymierzonych wobec sprawcy przestępstwa skarbowego wiąże się z koniecznością wykazania po stronie odpowiedzialnego posiłkowo winy w wyborze takiego sprawcy lub nadzorze nad nim, powodowałaby, po pierwsze, wymóg dowodowego ustalenia przez występującego ze skargą oskarżyciela któregokolwiek z tych rodzajów winy i to w stopniu równoważnym

---

[5] Zob. szerzej o takich poglądach przedstawionych przez np. A. Kisiela, *Odpowiedzialność posiłkowa na gruncie przepisów Kodeksu karnego skarbowego*, [w:] *Nowa kodyfikacja prawa karnego*, red. L. Bogunia, t. XIV, Wrocław 2003, s. 265–266; F. Prusaka, *Ustawa karna skarbowa z komentarzem*, Warszawa 1995, s. 67; *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 1996, s. 35 oraz *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, t. I, Kraków 2006, s. 354; K. Sitkowską, *Przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Komentarz. Przegląd orzecznictwa*, Warszawa 1995, s. 33; Z. Siwika, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 377; G. Skowronka, *Szczególne strony postępowania w sprawach karnych skarbowych*, „Prokuratura i Prawo" 2005, nr 7–8, s. 168; *Ewolucja instytucji procesowych w prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2005, s. 54; V. Konarską-Wrzosek, T. Oczkowskiego, J. Skorupkę, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010, s. 83, a ponadto w orzecznictwie, w tym w uzasadnieniu postanowienia SN z dnia 29 stycznia 2009 r., I KZP 28/08, OSNKW 2009, nr 2, poz. 14.

[6] Z. Siwik, *Systematyczny komentarz*…, s. 377.

[7] Zob. Z. Zabłocki, *Postępowanie odwoławcze w nowym Kodeksie postępowania karnego. Komentarz praktyczny*, Warszawa 1997, s. 82.

ustaleniom niezbędnym do stwierdzenia podstaw wniesienia do sądu tego rodzaju wniosku o nałożenie omawianej odpowiedzialności posiłkowej. Po drugie, powoduje konieczność dowodowego ustalenia przez sąd orzekający któregokolwiek z tych rodzajów winy i to w stopniu równoważnym ustaleniom niezbędnym do wydania wyroku stwierdzającego sprawstwo i winę określonej osoby za zarzucany jej czyn.

Tymczasem z kształtującego podstawy (przesłanki) odpowiedzialności posiłkowej przepisu art. 24 § 1 k.k.s. nie da się wyczytać uzależnienia jej stwierdzenia od wykazania winy w wyborze lub winy w nadzorze[8]. Gdyby którykolwiek z tych rodzajów winy miał być wprost określony w ustawie jako jedna z przesłanek odpowiedzialności posiłkowej, to racjonalny ustawodawca uczyniłby to z pewnością. Realizuje to przecież w art. 84 § 1 k.k.s., który, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego[9], oparty jest na specyficznie określonej w jego treści winie w nadzorze. Jeśliby zatem inna instytucja przewidziana w tym samym akcie prawnym (odpowiedzialność posiłkowa) miałaby również opierać się na takim rodzaju winy, to wedle zasad poprawnej legislacji przewidywałby to przepis prawny kształtujący podstawy jej stosowania, tj. art. 24 § 1 k.k.s. Tymczasem żadna ze wskazanych tam okoliczności nie uzasadnia odstąpienia od semantycznej interpretacji omawianego przepisu. Trafnie wskazuje T. Razowski[10], że powyższy rezultat interpretacji językowej, wsparty zostaje szczególnie ważnym argumentem systemowym. Otóż przesłanki każdego rodzaju odpowiedzialności prawnej wymagają ich ustawowego określenia. W przeciwnym wypadku nie zostałby spełniony postulat jej określoności, a dotyczący kształtowania przez nią określonego zakresu obowiązków, które ponadto podlegają konkretnemu usankcjonowaniu.

W doktrynie pojawiają się także poglądy, iż odpowiedzialność posiłkowa opiera się na zasadzie ryzyka lub na „elementach zasady ryzyka"[11]. Ich zdaniem, zasada winy w wyborze lub winy w nadzorze pojawia się dopiero w ramach ewentualnego postępowania wynikającego z dochodzenia przez odpowiedzialnego posiłkowo przysługującego mu roszczenia regresowego wobec sprawcy przestępstwa skarbowego, za którego uregulował grzywnę, lub ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów. Wtedy bowiem mają zastosowanie uregulowania, które odpowiedzialność cywilną (deliktową) opierają właśnie na zasadzie winy w wyborze (art. 429 k.c.) lub winy w nadzorze (art. 427 k.c.). Podnoszą także, że umiejscawianie w strukturze przesłanek odpowiedzialności posiłkowej winy w wyborze lub winy w nadzorze odpowiedzialnego posił-

---

[8] T. Razowski, *Zakres podstawy faktycznej odpowiedzialności posiłkowej w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo" 2010, nr 12, Materiały szkoleniowe, s. 137–144.

[9] Zob. uzasadnienie wyroku z dnia 3 listopada 2004 r., K 18/03, OTK–A 2004, nr 10, poz. 103.

[10] T. Razowski, *Zakres podstawy faktycznej…*, s. 142.

[11] *Ibidem*; L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 118.

kowo jest w rzeczywistości „jakby poszukiwaniem podbudowy teoretycznej do przyjęcia odpowiedzialności posiłkowej niż faktyczną przesłanką, która winna być spełniona do przypisania”[12].

Powyższe prowadzi do konieczności uznania, że jedyną podstawą odpowiedzialności posiłkowej jest szczególny stosunek łączący podmiot ze sprawcą (określony w art. 24 § 1 k.k.s.), a próba jej oparcia na zasadzie winy w wyborze lub nadzorze jest w istocie pozaustawowym postulatem. Ustawa bowiem w tym zakresie nie wypowiada się.

Milczenie ustawodawcy wobec podstawy faktycznej omawianej odpowiedzialności, może jedynie prowadzić do pewnych przypuszczeń, iż wina w wyborze lub wina w nadzorze zawarta jest w założeniu konstrukcyjnym odpowiedzialności posiłkowej. Stanowi zatem tzw. wymóg ukryty, wiążący się z tym, że zastępowany podmiot czegoś nie dopełnił. Może to opierać się, albo na błędnym wyborze zastępcy, albo na jego nienależytym nadzorze, ponieważ uczynienie zadość obydwóm „ukrytym wymogom” nie doprowadziłoby do popełnienia przez zastępcę przestępstwa skarbowego. Powyższe może zatem prowadzić do wniosku, iż wina leżąca po stronie podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej w wyborze lub nadzorze zastępcy tkwi w samej istocie konstrukcji prawnej omawianej instytucji. Jednakże, jak zostało to wcześniej wspomniane, tego rodzaju przesłanki nie zostały wprost wskazane w art. 24 § 1 k.k.s., a więc nie muszą być wykazane dowodowo ani nie można wykazać ich przeciwieństwa (braku).

Tak więc nałożenie odpowiedzialności posiłkowej ma miejsce zawsze w razie spełnienia przesłanek dopuszczających zastosowanie tej instytucji, określonych we wskazanym wyżej przepisie. Nie jest zaś konieczne wykazywanie po stronie podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo jakiejkolwiek winy, aby nałożyć na niego tę odpowiedzialność. Nie zależy to więc od wykazania i przypisania mu tzw. winy w nadzorze (*culpa in custodiendo*), czy też winy w wyborze (*culpa in eligendo*) swojego zastępcy, jak to się dzieje np. przy odpowiedzialności podmiotów zbiorowych w trybie ustawy z 2002 r. – o której będzie jeszcze mowa – na gruncie której podmiot ten ponosi określone sankcje typu karnego z racji cudzego przestępstwa i swej właśnie winy w wyborze czy nadzorze nad tym sprawcą. Przy odpowiedzialności posiłkowej wystarczy po stronie podmiotu pociąganego do niej świadomość faktu, iż jest zastępowany oraz określone skazanie tego zastępcy za przestępstwo skarbowe – popełnione w ramach realizowania tej roli, a przynoszące lub mogące przynieść odpowiedzialnemu posiłkowo korzyść majątkową. Zatem jedynie „podskórnie” tkwi tu element wadliwego wyboru przez odpowiedzialnego posiłkowo

---

[12] H. Skwarczyński, *Odpowiedzialność posiłkowa w prawie karnym skarbowym*, PUG 2006, nr 6, s. 14; L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 253.

swojego zastępcy lub w nadzorze nad nim, skoro mógł on dopuścić się w tej roli przestępstwa skarbowego i to mogącego co najmniej przysporzyć korzyści majątkowej zastępowanemu. Uniknięcie przez pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej tej odpowiedzialności jest możliwe natomiast jedynie wtedy, gdy nie zostanie wykazane istnienie, między nim a sprawcą, powiązań określonych w ustawie, a wymaganych do pociągania i nakładania tej odpowiedzialności, albo nie wykaże się, aby w ogóle było możliwe uzyskanie przez niego korzyści z przestępstwa sprawcy i oczywiście, gdy oskarżony o przestępstwo skarbowe nie zostanie jednak skazany na karę grzywny, czy nie zapadnie wobec niego orzeczenie o ściągnięciu równowartości pieniężnej przedmiotów przepadku. Zatem rozstrzygnięcie inne niż skazanie na powyższą karę i środek karny eliminuje możliwość nałożenia odpowiedzialności posiłkowej.

3. Przy spełnieniu wskazanych wcześniej warunków odpowiedzialności posiłkowej, po jej nałożeniu, odpowiedzialność ta sprowadza się do odpowiadania za wykonanie w całości lub w części – w zależności od zakresu jej nałożenia – orzeczonej wobec sprawcy przestępstwa skarbowego kary grzywny lub nałożonego nań obowiązku zwrotu równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, gdy nie da się tego wyegzekwować od samego sprawcy, a więc obowiązku uregulowania tych sankcji finansowych przez odpowiedzialnego posiłkowo, z możliwością skierowania doń egzekucji w tym zakresie.

Odpowiedzialność posiłkowa ma obecnie charakter obligatoryjny. Jest to więc *de facto* odpowiedzialność majątkowa, zakreślona wysokością grzywny orzeczonej wobec sprawcy przestępstwa skarbowego oraz wysokością równowartości pieniężnej orzeczonego przepadku przedmiotów. Ujednolicenie odpowiedzialności finansowej sprawcy oraz podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej obejmuje zatem sferę represji orzeczonych wobec sprawcy. Podkreślenia jednak wymaga, że jest to sfera szczególnego rodzaju, gdyż wyłącznie o charakterze fiskalnym. Nie przekłada się ona w żadnym razie na zakres tzw. kar wolnościowych, tj. kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności. Te ostatnie bowiem ściśle związane są z zasadą ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej wyłącznie przez osoby fizyczne oraz z towarzyszącą jej zasadą indywidualizacji kary stosownie do typowo ludzkich okoliczności uwzględnianych przy jej wymiarze. Dlatego raz jeszcze przypomnieć należy, iż jest to szczególny rodzaj odpowiedzialności, ale nie o znamionach odpowiedzialności karnej skarbowej.

Odpowiedzialność posiłkowa nie jest odpowiedzialnością z tytułu sprawstwa czynu, lecz z powodu czynu innej osoby (sprawcy). Z tego powodu odpowiedzialnym posiłkowo nie może być osoba, która sama ponosi odpowiedzialność (współodpowiedzialność) karną skarbową za dane przestępstwo skarbowe. Jednakże – nałożenie odpowiedzialności posiłkowej pozwala odpowiednio modyfikować wysokość stawki kary grzywny, ponieważ uwzględnia się w takim

przypadku sytuację majątkową nie tylko samego sprawcy, ale i odpowiedzialnego posiłkowo. Jeśli możliwości majątkowe oraz możliwości zarobkowe podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej są większe niż samego sprawcy – umożliwia to podniesienie wysokości stawki dziennej tej kary, a więc „sumy", „wielkości" realnie orzeczonej grzywny. Okoliczności te nie mogą natomiast wpływać na liczbę orzeczonych stawek dziennych grzywny, gdyż podstawą jest tu ocena dokonywana wobec czynu i jego sprawcy, a nie fakt, że ktoś trzeci będzie, za realne wykonanie grzywny, odpowiadał posiłkowo.

Co znamienne, samo nałożenie odpowiedzialności posiłkowej nie oznacza automatycznie faktycznie konieczności jej ponoszenia. Sama nazwa tej instytucji wskazuje, że realizacja tej odpowiedzialności posiłkowej następuje „posiłkowo", a więc dopiero wówczas, gdy w toku postępowania wykonawczego sprawca nie zapłaci grzywny w odpowiednim terminie, a w toku egzekucji stwierdzone zostanie, że nie można od niego ściągnąć orzeczonej grzywny lub równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów. Tym samym dopiero wtedy będzie rozpoczynać się posiłkowe wykonanie orzeczonych należności i tylko w takiej wysokości, w jakiej od samego skazanego jej nie ściągnięto.

Odpowiedzialność posiłkowa ma tylko jedną cechę – odpowiedzialności karnej. Jest nią jej osobisty charakter jako osobistej odpowiedzialności majątkowej. Dlatego nie obciąża ona spadku po odpowiedzialnym posiłkowo (art. 25 § 2 k.k.s.), czyli wygasa ze śmiercią odpowiedzialnego posiłkowo (jeśli był on osobą fizyczną), natomiast nie wygasa w razie śmierci sprawcy skazanego po uprawomocnieniu się orzeczenia oraz jeżeli kary grzywny lub środka karnego ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów nie wykonano z powodu nieobecności skazanego w kraju (art. 25 § 3 k.k.s.). W tym ostatnim wypadku chodzi o sytuację, gdy po orzeczeniu kary grzywny lub wspomnianego środka karnego i równoczesnym nałożeniu odpowiedzialności posiłkowej nie można było wyegzekwować od skazanego powyższych należności ze względu na zaistniałą jego nieobecność w kraju.

Nie ma przy tym jakichkolwiek przeciwwskazań, aby odpowiedzialność posiłkowa orzeczona została wobec kilku podmiotów, jeśli wobec każdego z osobna zostaną spełnione przesłanki dopuszczające zastosowanie tej właśnie instytucji. Innymi słowy, chodzi o sytuację, gdy sprawca, dopuszczający się przestępstwa skarbowego, działał jako zastępca kilku podmiotów jednocześnie i każdy z nich odniósł lub mógł odnieść korzyść majątkową pochodzącą z tego właśnie czynu skarbowego. W takiej sytuacji podmioty te odpowiadają w zasadzie solidarnie, chyba że ze względu na okoliczności sprawy, sąd określi zakres odpowiedzialności każdego z nich stosownie do osiągniętej korzyści majątkowej (art. 24 § 4 k.k.s.).

Wspomnieć należy również i o tym, że także na gruncie prawa karnego skarbowego nie stosuje się instytucji odpowiedzialności posiłkowej wobec państwowych jednostek budżetowych, o których mowa w przepisach o finansach

publicznych[13]. Brak takiego wyłączenia prowadziłby do dziwnej sytuacji, w której obowiązek uiszczenia za sprawcę grzywny przypadającej Skarbowi Państwa zostałby ostatecznie – w razie niemożności jej ściągnięcia od sprawcy – przeniesiony na jednostki budżetowe, a w konsekwencji regulowany ze środków pochodzących z budżetu państwa.

4. Omawiana instytucja stanowi, obok odpowiedzialności karnej skarbowej, jedną z pobocznych form odpowiedzialności, lecz ewidentnie nie ma charakteru odpowiedzialności *stricte* karnej. Odrębnym w swej istocie rodzajem odpowiedzialności, aczkolwiek bardzo zbliżonym do odpowiedzialności posiłkowej, jest przewidziana w art. 24 § 5 k.k.s. – odpowiedzialność za zwrot korzyści majątkowej. Dyspozycja powyższego przepisu stanowi podstawę do nałożenia na podmiot, który uzyskał korzyść majątkową, obowiązku jej zwrotu w całości albo w części. Dotyczy ona jednakże korzyści uzyskanej kosztem Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, ewentualnie budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich, a nie innego uprawnionego podmiotu. Obowiązek ten ma także charakter obligatoryjny. Trzeba zauważyć, że jego nałożenie jest również niezależne od świadomości osoby zobowiązanej, iż uzyskana przez nią korzyść czerpie swe źródło z przestępstwa skarbowego popełnionego przez podmiot ją reprezentujący.

Regulacja ta – choć wzorowana na instytucji występującej w prawie karnym powszechnym (art. 52 k.k.) – dotyczy tylko zwrotu korzyści z przestępstw skarbowych. Odpowiedzialność za zwrot korzyści także nie jest odpowiedzialnością sprawczą, lecz w związku z „cudzym czynem" i ma, podobnie jak odpowiedzialność posiłkowa, charakter majątkowy. W tym właśnie wyraża się jej podobieństwo do instytucji odpowiedzialności posiłkowej. Dalsze podobieństwo polega na tym, że jest to również odpowiedzialność słusznie zwana zależną, gdyż uzależniona jest od skazania sprawcy czynu, wreszcie relacja pomiędzy sprawcą przestępstwa skarbowego a odpowiedzialnym za zwrot korzyści jest taka sama jak przy odpowiedzialności posiłkowej. Sprawca jest więc także i w tym przypadku zastępcą danego podmiotu, prowadzącym jego sprawy na podstawie różnych umocowań. W ten oto sposób uwydatnia się podobieństwo pomiędzy tą autonomiczną instytucją prawa karnego skarbowego a instytucją zwrotu korzyści występującą na gruncie materialnego prawa karnego powszechnego (art. 52 k.k.).

Toż samo, jak przy odpowiedzialności posiłkowej, wyglądać musi aspekt strony podmiotowej przestępstwa karnego skarbowego, tj. w tym, że nałożenie na dany podmiot obowiązku zwrotu korzyści majątkowej jest niezależne od świadomości tegoż podmiotu, iż uzyskana przezeń korzyść pochodzi z przestępstwa

---

[13] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. 2009, nr 157, poz. 1240 z późn. zm., tj. 2013, poz. 885, 938, 1646; 2014, poz. 379.

skarbowego popełnionego przez osobę reprezentującą ów podmiot. Kwestia reprezentacji także nie musi wynikać z precyzyjnie określonej formy umocowania, może być dorozumiana lub zwyczajowo przyjęta w danych stosunkach.

Podkreślenia wymaga i fakt, iż obowiązek zwrotu korzyści uzyskanej z przestępstwa nie musi wynikać z powstania realnej szkody majątkowej ani ustalenia precyzyjnie jej wysokości, chodzi bowiem wyłącznie o faktyczne uzyskanie korzyści, które nie musi mieć związku z wyrządzeniem szkody Skarbowi Państwa, jednostce samorządu terytorialnego lub innemu podmiotowi, choć są to sytuacje najczęstsze.

Podobieństwem tej instytucji do odpowiedzialności posiłkowej jest wreszcie wskazany krąg podmiotów odpowiedzialności. Artykuł 24 § 5 k.k.s. jako umieszczony w ramach przepisu o odpowiedzialności posiłkowej dotyczy osób, o których mowa w jego § 1, zatem kręgi podmiotowe są tu tożsame.

Jednakże podstawową różnicą tych dwóch szczególnych form odpowiedzialności jest to, że odpowiedzialność za zwrot korzyści uzyskanej z przestępstwa osoby trzeciej – w przeciwieństwie do odpowiedzialności posiłkowej – nie jest odpowiedzialnością subsydiarną. Oznacza to, że jest to odpowiedzialność ponoszona zawsze i to niezależnie od realizacji zobowiązania przez osobę zobligowaną w pierwszej kolejności. Tym samym odpowiedzialność osoby trzeciej za zwrot korzyści majątkowej jest konsekwencją wydania prawomocnego wyroku skazującego wobec sprawcy, w którym to zawarte jest także rozstrzygnięcie o nałożeniu tejże odpowiedzialności na zastępowany podmiot, który osiągnął korzyść z przestępstwa. Odpowiedzialność ta – zależy zatem od faktu skazania sprawcy, nie jest natomiast zależna od dalszego jego zachowania i realizacji, bądź nie, nałożonych przez sąd na niego obowiązków. Odpowiedzialność za zwrot korzyści aktualizuje się w momencie jej nałożenia, podczas gdy odpowiedzialność posiłkowa może w ogóle nie zostać wdrożona, jeżeli sprawca czynu sam uiści grzywnę lub równowartość pieniężną przedmiotu przepadku. Dlatego – odnosząc się do odpowiedzialności osób trzecich za zwrot korzyści majątkowej – trudno w tym przypadku stwierdzić, że dochodzi do tzw. przerzucenia odpowiedzialności ze sprawcy przestępstwa na ten podmiot. Jego odpowiedzialność nie jest ponoszona „zamiast" sprawcy, tylko równocześnie „obok" niego. Rozstrzygnięcia sądu o nałożeniu obydwu rodzaju odpowiedzialności zapadają co prawda w tym samym orzeczeniu, tyle tylko, iż każda wynika z innych podstaw prawnych. Odpowiedzialność za zwrot korzyści nie ma bowiem charakteru odpowiedzialności karnej skarbowej – w przeciwieństwie tak, jak ma to miejsce w odniesieniu do sprawcy czynu.

Co więcej, analiza instytucji odpowiedzialności posiłkowej oraz obowiązku zwrotu korzyści majątkowej uzyskanej z cudzego przestępstwa – ujawnia dalsze różnice. Obowiązek zwrotu korzyści majątkowej nakładany jest wtedy, gdy podmiot rzeczywiście taką korzyść majątkową uzyskał. W przypadku odpowiedzialności posiłkowej wystarczy, że podmiot zastępowany mógł uzyskać korzyść z przestępstwa skarbowego swojego zastępcy

W sytuacji, kiedy do odpowiedzialności posiłkowej pociąganych jest kilka podmiotów, odpowiadają oni solidarnie. Nie jest to możliwe w przypadku orzeczenia zwrotu korzyści majątkowej uzyskanej z cudzego przestępstwa. Jeżeli z przestępstwa skarbowego korzyść majątkową odniosło kilka podmiotów, wtedy obowiązek zwrotu takiej korzyści należy określić w odniesieniu do każdego z tych podmiotów, stosownie do wysokości uzyskanej korzyści.

Od instytucji zwrotu korzyści majątkowej przez podmiot niebędący sprawcą przestępstwa skarbowego odróżnić należy środek karny w postaci przepadku korzyści majątkowej (art. 22 § 2 pkt 4 k.k.s.). Wskazany bowiem środek karny orzekany jest wobec sprawcy przestępstwa skarbowego.

Obligatoryjny charakter odpowiedzialności za zwrot korzyści majątkowej uzyskanej z przestępstwa skarbowego osoby trzeciej nie zależy więc od okoliczności sprawy czy też uznania sądu. Ma ona za zadanie zwiększać dotychczasową skuteczność dodatkowego zabezpieczenia ochrony uzasadnionych interesów finansów publicznych (unijnych), jest także wyrazem obecnej aksjologii, zgodnie z którą dążyć należy do odebrania korzyści z przestępstwa i uczynienia go nieopłacalnym.

Rozdział III

Podmiot i przedmiot odpowiedzialności posiłkowej jej nakładanie oraz ograniczenia, a także stosunek do obowiązku zwrotu korzyści uzyskanych z cudzego przestępstwa skarbowego

3.1. Podmiot odpowiedzialności posiłkowej

Stosownie do art. 24 § 1 k.k.s. za karę grzywny wymierzoną sprawcy przestępstwa skarbowego czyni się w całości albo w części odpowiedzialną posiłkowo osobę fizyczną, osobę prawną albo jednostkę organizacyjną nie mającą osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną, jeżeli sprawcą czynu zabronionego jest zastępca tego podmiotu prowadzący jego sprawy jako pełnomocnik, zarządca, pracownik lub działający w jakimkolwiek innym charakterze, a zastępowany podmiot odniósł albo mógł odnieść z popełnionego przestępstwa skarbowego jakąkolwiek korzyść majątkową. Przepis ten stosuje się jednak odpowiednio także do orzeczenia ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów (§ 2 art. 24 k.k.s.).

Odpowiedzialność posiłkowa aktualizuje się zatem jedynie w razie skazania sprawcy czynu za przestępstwo skarbowe i to na karę grzywny lub przy orzeczeniu za taki czyn środka karnego ściągnięcia równowartości przepadku przedmiotów. Nie wchodzi więc ona w grę przy skazaniu za wykroczenie na powyższą karę lub środek karny, które są tu także możliwe (art. 47 k.k.s.), oraz przy sięganiu po inne kary za przestępstwo skarbowe, tj. przy karze ograniczenia wolności i pozbawienia wolności. Jest natomiast aktualna, gdy kara grzywny lub wspomniany środek karny są orzekane obok kary pozbawienia wolności, czego k.k.s. nie wyklucza (art. 38 § 1 k.k.s.). Jeżeli zostanie orzeczona grzywna lub ściągnięcie równowartości przedmiotu przepadku, dla odpowiedzialności posiłkowej nie ma też znaczenia, czy nastąpiło to za przestępstwa popełnione w formie dokonania, czy za czyn popełniony w innej formie stadialnej, np. usiłowania, gdyż i ta postać stadialna objęta jest odpowiedzialnością posiłkową, jako że aktualizuje się ona już przy możliwości uzyskania korzyści z karalnego zachowania sprawcy, a nie dopiero w razie jej uzyskania po dokonaniu czynu zabronionego.

Przez sprawcę przestępstwa, o jakim mowa w art. 24 § 1 k.k.s., rozumieć przy tym należy sprawcę każdej z form sprawczych (sprawstwo pojedyncze, współsprawstwo, sprawstwo kierownicze oraz sprawstwo polecające), a także i osoby popełniające przestępstwo skarbowe w niesprawczych formach zjawiskowych, tj. podżegania i pomocnictwa; są to bowiem także formy przestępstwa, tyle że popełnionego w innej formie zjawiskowej.

Jak wynika z treści art. 24 § 1 k.k.s., katalog podmiotów, na które istnieje możliwość nałożenia odpowiedzialności posiłkowej, jest bardzo obszerny. Zaliczamy do niego trzy kategorie podmiotów: **osoby fizyczne**, **osoby prawne**, ale także i takie **jednostki organizacyjne**, **które nie posiadają osobowości prawnej**, **lecz którym odrębne przepisy przyznają zdolność prawną**. W praktyce oznacza to prawie wszystkie kategorie podmiotów znanych prawu polskiemu.

Osobą zastępowaną w świetle art. 24 § 1 k.k.s. ma być zatem osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. Możliwa jest jednak także i taka konfiguracja, w której sprawca zastępuje kilka różnych podmiotów. Stosunek zastępstwa wynikać zaś może z różnych tytułów prawnych, a nawet może być zastępstwem czysto faktycznym, akceptowanym jednak przez podmiot zastępowany. Ten ostatni musi mieć w każdym razie świadomość owego zastępstwa. Nie można zatem nakładać odpowiedzialności posiłkowej na określony podmiot, który był zastępowany przez sprawcę bez swej wiedzy i aprobaty[1]. Tym samym, skoro wyróżnia się tzw. *negotiorum gestio*, czyli działanie w cudzym imieniu bez wiedzy i aprobaty osoby zastępowanej, to ten rodzaj zastępstwa nie daje podstaw do przypisania odpowiedzialności posiłkowej[2]. Jednakże nie dlatego, że w tym przypadku zastępowanemu podmiotowi nie można przypisać winy w wyborze lub nadzorze[3], lecz dlatego, że zastępowany podmiot nie ma świadomości, że jest przez kogoś zastępowany. Jak bowiem wspomniano, po stronie odpowiedzialnego posiłkowo musi istnieć świadomość faktu bycia zastępowanym. Jest to warunek *sine qua non* ponoszenia tej odpowiedzialności i to już bez konieczności wykazywania jakiegokolwiek rodzaju winy po stronie odpowiedzialnego posiłkowo.

Katalog osób mogących być odpowiedzialnym posiłkowo wskazany w art. 24 § 1 k.k.s. obejmuje zatem:

a) osobę fizyczną,

b) osobę prawną,

c) jednostkę organizacyjną nie mającą osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną.

---

[1] T. Grzegorczyk, *Odpowiedzialność posiłkowa w obecnym prawie karnym skarbowym i w przyszłej u.k.s.*, „Palestra" 1997, nr 1–2, s. 24.

[2] V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, *Prawo karne skarbowe*, Toruń 2005, s. 96.

[3] Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 377–379.

3.1.1. Osoba fizyczna

Podmiotowość prawną, na którą składają się dwa pojęcia, a mianowicie: zdolność prawna i zdolność do czynności prawnych, kodeks cywilny[4] przyznaje każdemu człowiekowi i każdej osobie prawnej. Zdolność prawna to właściwość polegająca na zdolności do tego, aby być podmiotem praw i obowiązków z zakresu prawa cywilnego, natomiast zdolność do czynności prawnych to możność nabywania tych praw i obowiązków własnym działaniem (we własnym imieniu).

Zgodnie z treścią art. 8 k.c. każdy człowiek od chwili urodzenia ma zdolność prawną. W chwili urodzenia osoba – istota ludzka – posiada już atrybut człowieczeństwa, a po urodzeniu nabywa ponadto jako osoba fizyczna atrybut zdolności prawnej, czyli zdolności do bycia podmiotem praw i obowiązków cywilnoprawnych. Człowieczeństwo wynika z pochodzenia człowieka od istot ludzkich, czyli od kobiety i mężczyzny, a zatem z posiadania „człowieczego genotypu"[5]. Zdolność prawna przysługuje zatem osobie fizycznej od chwili urodzenia w pełnym zakresie. Nie ulega ona zmianie podczas całego życia tej osoby, trwając nieprzerwanie aż do śmierci; w tym też czasie wszystkie osobiste prawa jednostki podlegają pełnej ochronie. Na zakres zdolności prawnej nie ma wpływu to, iż możliwość nabywania niektórych praw i obowiązków cywilnoprawnych zależna jest od spełnienia pewnych przewidzianych prawem wymogów, w szczególności osiągnięcia określonego wieku lub stanu umysłu (np. możliwość nabycia praw i obowiązków wynikających z zawarcia małżeństwa). Zdolność prawna przesądza o istnieniu podmiotowości prawnej oraz stanowi kategorię podstawową względem pochodnej od niej kategorii zdolności do czynności prawnych[6]. Wypowiadany jest jeszcze pogląd, że pojęcie zdolności prawnej jest pojęciem szerszym, niejako abstrakcyjnym. Polega bowiem na samej możliwości bycia podmiotem praw i obowiązków, podczas gdy pojęcie podmiotowości wiąże się z jakimś konkretnym stosunkiem cywilnoprawnym. Wskazać należy, iż różnica przedstawionych poglądów nie ma istotnego znaczenia w praktyce stosowania prawa, albowiem zagadnienia zarówno podmiotowości, jak i zdolności prawnej – rozważane są zawsze na tle konkretnego stanu faktycznego[7]. Mając jednakże na uwadze fakt, iż w treści art. 8 k.c. odnoszącego się do osób fizycznych użyto sformułowania zdolność prawna – używanie takiego zwrotu będzie zasadniejsze. Zdolność prawna jest atrybutem przysługującym każdemu człowiekowi. Nie można się jej zrzec ani też

---

[4] Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. *Kodeks cywilny*, Dz.U., nr 16, poz. 93 z późn. zm.

[5] Z. Radwański, *Prawo cywilne*, Warszawa 2004, s. 148.

[6] A. Kidyba (red.), K. Kopaczyńska-Pieczniak, E. Niezbecka, Z. Gawlik, A. Janiak, A. Jedliński, T. Sokołowski, *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna*, Warszawa 2009, s. 51–66.

[7] S. Dmowski, S. Rudnicki, *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga pierwsza. Część ogólna*, Warszawa 2006, s. 66.

ograniczyć lub przenieść na inną osobę w drodze czynności prawnej. Zdolność prawna powstaje i wygasa z mocy samego prawa z chwilą powstania warunków przewidzianych w treści art. 8 k.c.

Zdolność prawna to właściwość polegająca na zdolności do bycia podmiotem praw i obowiązków z zakresu prawa cywilnego. Przysługuje każdemu człowiekowi od chwili urodzenia się żywym aż do chwili śmierci i to w jednakowym zakresie. Taka jest ogólna zasada wynikająca z treści art. 8 k.c. Pojawia się natomiast kwestia, czy konkretne przepisy, wyłączające możliwość dokonania przez określoną osobę fizyczną danej czynności, czy też przewidujące możliwość dokonania (podjęcia) określonej czynności tylko przez osobę mającą pełną zdolność do czynności prawnych (lub np. mającą określony wiek), ograniczają zdolność prawną czy też tylko zdolność do dokonania określonych czynności (przede wszystkim można mówić o takich czynnościach, jak: zawarcie małżeństwa przez osobę ubezwłasnowolnioną, przysposobienie dziecka czy też sporządzenie testamentu). Wydaje się, że w sytuacji, gdy określona osoba nie może dokonać danej czynności prawnej, czy też być podmiotem określonych praw i obowiązków, trudno byłoby uznać, iż posiada ona zdolność prawną nieograniczoną. Wręcz odwrotnie – przyjąć należy, że w zakresie, w jakim niemożność bycia podmiotem praw i obowiązków występuje, ma miejsce ograniczenie zdolności prawnej. Przenosząc to na grunt prawa karnego skarbowego – wskazać należy, że faktyczne nałożenie odpowiedzialności posiłkowej na osobę fizyczną może mieć miejsce jedynie, jeśli ukończyła ona lat 18, albowiem dopiero od tej daty (nie odnosząc się do pewnych wyjątków wskazanych w kodeksie cywilnym) posiada ona pełną zdolność do czynności prawnych (pełną zdolność do podejmowania wszelkich czynności prawnych). Tylko w takiej sytuacji staną się realne do wykonania inne czynności definiowane przez kodeks cywilny, jak np. działanie jako zastępca, pełnomocnik, zarządca, prowadzenie cudzych spraw, czy też regulowane przez inne przepisy – np. świadczenie pracy jako pracownik. Dodać należy także, iż osoba pełnoletnia co do zasady winna posiadać także pełną zdolność do czynności prawnych, albowiem fakt ograniczonej zdolności do czynności prawnych, czy też ubezwłasnowolnienie – wyklucza możliwość realnego podejmowania czynności – definiowanych w kodeksie cywilnym, które stałyby się przesłankami umożliwiającymi nałożenie odpowiedzialności posiłkowej w prawie karnym skarbowym na określoną osobę fizyczną.

W odniesieniu do osób fizycznych (tylko one bowiem mogą ponosić odpowiedzialność karną) istotne jest zastrzeżenie, zgodnie z którym niedopuszczalne jest występowanie jednej osoby w podwójnej roli, tj. zarówno skazanego za przestępstwo skarbowe, jak i podmiotu odpowiadającego posiłkowo za niektóre majątkowe następstwa prawno karne z tym związane.

Mając na względzie podstawowe założenie polskiej konstrukcji odpowiedzialności karnej za podżeganie i pomocnictwo do czynu zabronionego (osoby te popełniają własne przestępstwo skarbowe – w określonej postaci zjawiskowej

– odrębne od czynu sprawcy, którego nakłaniali bądź udzielali pomocy), może pojawić się wątpliwość, czy wobec osoby odpowiadającej za te niesprawcze formy zjawiskowe można zastosować odpowiedzialność posiłkową, za wymierzoną sprawcy przestępstwa skarbowego, do którego go nakłaniała (udzieliła pomocy), przykładowo karę grzywny. W literaturze przedmiotu zasadnie neguje się możliwość stosowania wobec takiej osoby odpowiedzialności posiłkowej[8]. Przyjąć więc należy, że podmiotem odpowiadającym posiłkowo może być tylko taka osoba fizyczna, która sama nie odpowiada karnie za czyn związany z tym samym przestępstwem skarbowym, w związku z którym ponosiłaby odpowiedzialność posiłkową w zakresie wymierzonych jego sprawcy następstw prawno-karnych o charakterze majątkowym[9]. W sytuacji zatem, gdy osoba, w interesie której zostało popełnione przestępstwo skarbowe, jednocześnie podżegała (udzieliła pomocy) do jego popełnienia, to wówczas może wyłącznie ponosić odpowiedzialność karną jako podżegacz (pomocnik) do tego czynu zabronionego[10]. Jednakże, rozwiązania ustawowe pozwalają na przyjęcie, że uwzględniając charakter instytucji odpowiedzialności posiłkowej oraz założenie, że ta sama osoba nie może występować jednocześnie w roli oskarżonego i osoby pociągniętej do odpowiedzialności posiłkowej, to w sytuacji współsprawstwa – uniewinnienie jednego ze współoskarżonych może już spowodować, iż zostanie on pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej.

Innymi słowy – aktualne pozostaje wyłączenie z katalogu podmiotów, na jakie mogłaby zostać nałożona odpowiedzialność posiłkowa osoby, która sama ponosi odpowiedzialność karną w związku z tym samym przestępstwem, za które to miałaby ponosić odpowiedzialność posiłkową w zakresie skazania na grzywnę jeszcze innego współoskarżonego. Nie ma natomiast żadnych przeciwwskazań do nałożenia jej na osobę, która zostanie uniewinniona od przedstawionego jej zarzutu, w sytuacji skazania innego współoskarżonego, albo – na współoskarżonego, którego skazano w tym samym procesie, ale za inne przestępstwo skarbowe niż to, za które orzeczono grzywnę wraz z objęciem jej odpowiedzialnością posiłkową[11].

3.1.2. Osoby prawne

Kolejną kategorią wymienioną w treści art. 24 k.k.s. są osoby prawne. Uwzględniając, że regulacja prawna karna skarbowa nie posiada własnej definicji tego pojęcia, należy wykorzystać tu definicję z kodeksu cywilnego. Stosownie

---

[8] Z. Siwik, *Systematyczny komentarz*…, s. 380.

[9] T. Grzegorczyk, *Odpowiedzialność posiłkowa*…, s. 25.

[10] G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A.R. Światłowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007, s. 130.

[11] W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 155.

zaś do art. 33 k.c. – osobami prawnymi są Skarb Państwa i jednostki organizacyjne, którym przepisy szczególne przyznają osobowość prawną. Do tych przepisów szczególnie zaliczamy :

– art. 11 § 1 ustawy z 1982 r. – *Prawo spółdzielcze*[12], zgodnie z którym spółdzielnia nabywa osobowość prawną z chwilą wpisania jej do Krajowego Rejestru Sądowego;

– art. 12 ustawy *Kodeks spółek handlowych*[13] z 2000 r., zgodnie z którym spółka akcyjna oraz spółka z ograniczoną odpowiedzialnością uzyskują osobowość prawną z chwilą wpisania do Krajowego Rejestru Sądowego;

– art. 18 ust. 1 ustawy z 29 czerwca 1963 r. o zagospodarowaniu wspólnot gruntowych[14], zgodnie z którym spółki zarządzające wspólnotami gruntowymi nabywają osobowość prawną z chwilą zatwierdzenia jej statutu przez właściwego wójta (burmistrza, prezydenta miasta);

– art. 96 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych[15], zgodnie z którym Narodowy Fundusz Zdrowia jest państwową jednostką organizacyjną posiadającą osobowość prawną;

– art. 8 ust. 3 ustawy z 21 grudnia 1990 r. o zawodzie lekarza weterynarii i izbach lekarsko-weterynaryjnych[16], zgodnie z którym jednostkami organizacyjnymi samorządu posiadającymi osobowość prawną są: Krajowa Izba Lekarsko-Weterynaryjna i okręgowe izby lekarsko-weterynaryjne;

– art. 1 ust. 3 ustawy z 19 kwietnia 1991 r. o izbach aptekarskich[17], zgodnie z którym Naczelna Izba Aptekarska i okręgowe izby aptekarskie mają osobowość prawną;

– art. 25 ust. 2 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. o systemie oceny zgodności[18], zgodnie z którym Centrum Akredytacji jest państwową osobą prawną;

– art. 5 ust. 2 ustawy z 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych[19], zgodnie z którym jednostkami samorządu posiadającymi osobowość prawną są okręgowe izby radców prawnych i Krajowa Izba Radców Prawnych;

– art. 10 ustawy z 26 maja 1982 r. – *Prawo o adwokaturze*[20], zgodnie z którym Naczelna Rada Adwokacka, izby adwokackie i zespoły adwokackie mają osobowość prawną;

---

[12] Dz.U. 1982, nr 30, poz. 210, tekst jedn. 2003, nr 188, poz. 1848 z późn. zm.

[13] Dz.U. 2000, nr 94, poz. 1037 z późn. zm., tekst jedn. 2013, poz. 1030; 2014, poz. 265.

[14] Dz.U. 1963, nr 28, poz. 169 z późn. zm., 2009, nr 92, poz. 753.

[15] Dz.U. 2004, nr 210, poz. 2135, tekst jedn. 2008, nr 164, poz. 1027, z późn. zm. 2014, poz. 24, 295, 496, 567.

[16] Dz.U. 1991, nr 8, poz. 27, tekst jedn. 2002, nr 187, poz. 1567; 2013, poz. 779.

[17] Dz.U. 1991, nr 41, poz. 179, tekst jedn. 2008, nr 136, poz. 856.

[18] Dz.U. 2002, nr 166, poz. 1360, tekst jedn. 2004, nr 204, poz. 2087.

[19] Dz.U. 1982, nr 19, poz. 145, tekst jedn. 2013, poz. 829, 1247.

[20] Dz.U. 1982, nr 16, poz. 124, tekst jedn., nr 123, poz. 1058, z późn. zm. 2009, nr 26, poz. 156; nr 37, poz. 286.

– art. 1 ustawy z 25 września 1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych[21], zgodnie z którym przedsiębiorstwa państwowe są przedsiębiorstwami mającymi osobowość prawną;

– art. 6–9 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego z 17 maja 1989 r.[22], na podstawie których m.in.: metropolie, archidiecezje, diecezje, parafie, kapituły, prowincje zakonów, opactwa i klasztory posiadają osobowość prawną;

– art. 15 ust. 1 ustawy o związkach zawodowych z 23 maja 1991 r.[23], zgodnie z którym związki zawodowe uzyskują osobowość prawną z chwilą wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego;

– art. 16 ustawy o partiach politycznych z 27 czerwca 1997 r.[24], zgodnie z którym partie polityczne uzyskują osobowość prawną z chwilą wpisu do ewidencji partii politycznych;

– art. 17 ust. 1 ustawy *Prawo o stowarzyszeniach* z 7 kwietnia 1989 r.[25], zgodnie z którym stowarzyszenia uzyskują osobowość prawną z chwilą wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego;

– art. 7 ust. 2 ustawy o fundacjach z 6 kwietnia 1984 r.[26], zgodnie z którym fundacje posiadają osobowość prawną, którą uzyskują z chwilą wpisania do Krajowego Rejestru Sądowego.

Według art. 37 k.c. jednostka organizacyjna uzyskuje osobowość prawną z chwilą wpisu jej do właściwego rejestru, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Jeszcze do końca 2000 r. przepisy przewidywały kilka rodzajów rejestrów w zależności od kategorii osób prawnych. Należały do nich: rejestr handlowy, rejestr przedsiębiorstw państwowych, rejestr spółdzielni czy też rejestr fundacji. Jednakże zgodnie z ustawą z 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym[27] od 1 stycznia 2001 r. sytuacja uległa całkowitej zmianie, gdyż powstał jeden sądowy rejestr właściwy dla zdecydowanej większości podmiotów funkcjonujących w obrocie prawnym.

Biorąc pod uwagę powyższe – dopiero konkretny zapis przepisów ustawy umożliwia uznanie określonego podmiotu za osobę prawną. Na istotę osoby prawnej składają się następujące elementy:

– element ludzki, czyli przykładowo udziałowcy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, członkowie spółdzielni, załoga przedsiębiorstwa państwowego;

---

[21] Dz.U. 1981, nr 24, poz. 122, tekst jedn. 2002, nr 112, poz. 981, z późn. zm. 2012, poz. 459.

[22] Dz.U. 1989, nr 29, poz. 154 z późn. zm., tekst jedn. 2013, poz. 1169; 2014, poz. 498.

[23] Dz.U. 1991, nr 55, poz. 234, tekst jedn. 2001, nr 79, poz. 854, z późn. zm. tekst jedn. 2014, poz. 167.

[24] Dz.U. 1997, nr 98, poz. 604, tekst jedn. 2011, nr 155, poz. 924.

[25] Dz.U. 1989, nr 20, poz. 104, tekst jedn. 2001, nr 79, poz. 855, z późn. zm. 2011, nr 112, poz. 654.

[26] Dz.U. 1984, nr 21, poz. 97, tekst jedn. 1991, nr 46, poz. 203, z późn. zm. 2005, nr 167, poz. 1398; nr 175, poz. 1462.

[27] Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym, Dz.U., nr 121, poz. 769, tekst jedn. 2007, nr 168, poz. 1186, z późn. zm. 2012, poz. 1514.

– element majątkowy – osoba prawna winna posiadać własny majątek, wyodrębniony z majątku członków, wspólników, udziałowców lub powstały w inny sposób, który zostałby zespolony w pewną całość; fundamentalne jest to dla kwestii odpowiedzialności osoby prawnej, która to odpowiada za zobowiązania własnym majątkiem, a nie majątkiem członków, wspólników, udziałowców itd.;

– element organizacyjny, przejawiający się w istnieniu określonej struktury, w tym organów wykonujących w imieniu danej osoby prawnej wszystkich czynności, posiadanie zdolności procesowej;

– cel określony w przepisach regulujących działalność osoby prawnej albo jej statucie, umowie, akcie założycielskim itd.[28]

Jak już wspomniano, każda osoba prawna posiada zdolność prawną, czyli może być podmiotem praw i obowiązków jako odrębny twór prawny, posiada także zdolność do czynności prawnych – realizowanych odpowiednio przez własne organy, przez dokonania których nabywa prawa lub zaciąga zobowiązania. Zdolność prawna oraz zdolność do czynności prawnych osób prawnych są ze sobą ściśle związane, jeśli chodzi o chwilę jej uzyskania, jak i utraty, co oczywiście nie pozbawia ich waloru odrębnych instytucji prawa cywilnego. Odnosząc się natomiast do zakresu zdolności prawnej osób prawnych w stosunku do zakresu zdolności prawnej osób fizycznych – podkreślić należy, że jest on częściowo zawężony[29].

Ograniczenia zdolności prawnej osób prawnych mają charakter różnorodny i wynikają przede wszystkim z:

– istoty osób prawnych,

– ustawy,

– statutu.

Ograniczenia wynikające z samej natury osób prawnych wiążą się z tym, że osoby prawne jako twory sztuczne z natury rzeczy nie mogą mieć tych wszystkich praw i obowiązków, które są związane z przyrodzonymi właściwościami człowieka, np. z zakresu prawa rodzinnego czy też prawa spadkowego. Ograniczenia zdolności prawnej osoby prawnej wskazane przez ustawę muszą wypełniać pewne wymogi. Warunkiem koniecznym takiego ograniczenia jest istnienie wyraźnego przepisu stwierdzającego, że zakres zdolności prawnej danej osoby prawnej nie obejmuje określonych praw i obowiązków, a dotyczące ich czynności prawne są nieważne. Przykładem takim może być np. sprzedaż określonych artykułów, zawieranie umów z oznaczonymi kontrahentami itp. Ograniczenia zdolności prawnej osoby prawnej pochodzące ze statutu wynikają z wewnętrznych uregulowań ustanowionych przez kompetentne organy samej osoby prawnej i mogą zostać zmodyfikowane przez uprawniony do tego organ.

---

[28] Zob. W. Siuda, *Elementy prawa dla ekonomistów*, Poznań 2003, s. 166.

[29] A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1998, s. 207.

I tak – osoba prawna jako twór sztuczny nie może dokonywać czynności prawnych w taki sposób, jak to czynią osoby fizyczne, dlatego też dokonuje ona czynności prawnych za pomocą swych organów. Zgodnie z art. 38 k.c. osoba prawna działa przez swoje organy w sposób przewidziany w ustawie i w opartym na niej statucie. Organem osoby prawnej może być osoba fizyczna lub też kilka osób, które zgodnie z przepisami określającymi ustrój danej osoby prawnej tworzą, faktycznie sprawują, a także wyjawiają jej wolę. W znaczeniu fizycznym wola organu jest oczywiście wyłącznie wolą człowieka lub ludzi tworzących organ, jednak w znaczeniu prawnym wola ta jest bezpośrednio – wolą samej osoby prawnej.

Przy składaniu oświadczeń woli przez organ osoby prawnej przepisy lub statuty często przewidują wymóg reprezentacji łącznej, polegającej na tym, że do skuteczności czynności prawnej konieczne jest współdziałanie kilku osób, np. dwóch członków zarządu spółki kapitałowej. Zgodnie z teorią organów zachowanie się jednostek stanowiących kompetentny, w danym zakresie, organ osoby prawnej, działających jako organ tej osoby, o ile tylko wyraża w sposób dostateczny wolę, należy traktować jako oświadczenie woli samej osoby prawnej[30]. Działanie organu traktowane jest zatem jako działanie samej osoby prawnej, dlatego naturalną konsekwencją staje się kwestia ponoszenia odpowiedzialności za wszelkie szkody wyrządzone przez organ przy dokonywaniu czynności w imieniu danej osoby prawnej – przez tę osobę prawną zarówno w stosunkach umownych, jak i pozaumownych.

Od organu osoby prawnej należy odróżnić jej pełnomocnika. Organ stanowi integralną część samej osoby prawnej, jest jej elementem i opiera swoje umocowanie do działania na podstawie uprawnień wynikających z jej ustroju. Pełnomocnik natomiast jest samodzielnym podmiotem prawa, a czynności prawnych w imieniu i na rzecz osoby prawnej – dokonuje na podstawie umocowania wynikającego z udzielonego mu przez daną osobę prawną pełnomocnictwa. Pojęcie pełnomocnika występuje także *expresis verbis* w treści art. 24 k.k.s., który wskazuje katalog podmiotów działających w imieniu odpowiedzialnego posiłkowo.

Kończąc rozważania na temat osób prawnych, jako podmiotów odpowiedzialności posiłkowej, dodać należy, iż każda z nich posiada własny majątek, odrębny od majątku jej członków, wspólników czy też udziałowców, którym to właśnie reguluje własne zobowiązania.

Mając na uwadze wielość podmiotów, które ogólnie zakwalifikować można do katalogu osób prawnych, rozróżnia się szereg ich podziałów w odniesieniu do rozmaitych kryteriów. Kierując się przesłanką sposobu tworzenia, wyróżnić można osoby prawne typu instytucjonalnego oraz osoby prawne typu zrzeszeniowego. Do pierwszej grupy należą osoby prawne tworzone przez państwo w drodze władczego aktu (przykładowo – wyższa uczelnia wymaga dla swej egzystencji uchwalenia ustawy sejmowej, zaś przedsiębiorstwo państwowe powołane być

---

[30] M. Pazdan, [w:] K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 1999, s. 118.

musi przez organ założycielski). Do drugiej grupy zaliczamy przede wszystkim osoby prawne powstające w drodze porozumień członków-założycieli (spółka kapitałowa, partia polityczna, spółdzielnia). Uwzględniając zaś kryterium celu tworzenia osoby prawnej – podzielić je można na takie, które dążą do celów gospodarczych, i na takie, które dążą do celów niegospodarczych (idealnych).

Przeprowadzenie ścisłej kwalifikacji osób prawnych według tego kryterium zazwyczaj nie jest możliwe. W działalności jednostek gospodarczych występują bowiem także poczynania niegospodarcze. Wskazać tu można prowadzenie przez przedsiębiorstwo stołówki dla pracowników, żłobka czy też przedszkola, ośrodka wypoczynkowego dla pracowników itd. Z drugiej też strony osoby prawne dążące zasadniczo do celów idealnych – tu ewidentnie przodują stowarzyszenia – prowadzą nierzadko działalność zarobkową, a więc gospodarczą wspomagającą ich budżet. Bez względu na pewne zacieranie się tej granicy w tym zakresie decydującym będzie zawsze cel określony w ustawie. W każdym razie najbardziej rozpowszechnionym podziałem osób prawnych jest podział na państwowe osoby prawne, komunalne osoby prawne, osoby prawne o charakterze gospodarczym oraz osoby prawne typu korporacyjnego i fundacyjnego.

Z punktu widzenia przesłanek stosownie do art. 24 k.k.s., nie ma znaczenia miejsce siedziby osoby prawnej odpowiadającej posiłkowo (może być ono położone w kraju bądź za granicą). Istotna jest tylko okoliczność stosowania wobec tego podmiotu przepisów polskiej kodyfikacji karnej skarbowej.

3.1.3. Jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej

Ostatnią grupą podmiotów wskazaną w art. 24 k.k.s. są jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, którym odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. Co prawda kodeks cywilny nie zawiera definicji pojęcia „jednostka organizacyjna nie będąca osobą prawną", ale w art. 431 k.c. przyjmuje się, że jednostka taka jest przedsiębiorcą, a w art. 331 k.c., że do jednostek organizacyjnych nie będących osobami prawnymi, którym ustawa przyznaje zdolność prawną, stosuje się odpowiednio przepisy o osobach prawnych. Przyczyną niezharmonizowanego z całym systemem prawnym zjawiska rozbieżności między rygorystycznym, wysoce sformalizowanym systemem kreowania osób prawnych a wymaganiami życia jest fakt, że prawo ściśle limituje możliwość tworzenia osób prawnych, a życie stwarza swoje wymagania[31]. W ten sposób powstają jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej, funkcjonujące jednakże w obrocie cywilnym i gospodarczym. Przepisy szczególne przyznają im bowiem zdolność prawną i zdolność sądową, tym samym jeszcze innym – niż osoby fizyczne i prawne – podmiotom stosunków cywilnoprawnych. W doktrynie niektórzy komentatorzy

[31] Zob. S. Grzybowski, Z. Radwański, J. Ignatowicz, B. Lewaszkiewicz-Petrykowska, B. Gawlik, *System prawa cywilnego*, Warszawa 1985, s. 290.

przedmiotu dla określenia jednostek organizacyjnych, którym ustawa nie przyznaje osobowości prawnej, ale wyposaża w zdolność prawną, co umożliwia im udział w obrocie, używają określenia „ułomne osoby prawne”[32]. I chociaż istnienie tej kategorii pojęciowej było przez niektórych przedstawicieli nauki kwestionowane, ich status prawny rozstrzygnęła ustawa z 14 lutego 2003 r. o zmianie ustawy – *Kodeks cywilny* oraz niektórych innych ustaw[33], dodając wspomniany wcześniej art. 331 k.c., który stanowi, że do jednostek organizacyjnych, którym ustawa przyznaje zdolność prawną, stosuje się odpowiednio przepisy o osobach prawnych. Ułomność tej nowelizacji polega na tym, że odesłanie z art. 33 1 k.c. odnosić należy wyłącznie do przepisów materialno-prawnych, a ustawa pozostawiła w niezmienionej treści art. 64 k.c. Artykuł 64 § 11 dodany przez art. 1 pkt 1 ustawy z 9 maja 2007 r. o zmianie ustawy – *Kodeks postępowania cywilnego* oraz niektórych innych ustaw[34], która weszła w życie z dniem 7 października 2007 r., stanowi konsekwencję wprowadzenia art. 331 k.c. i nie zachodzi potrzeba sięgania do analogii celem uzasadnienia zdolności sądowej jednostek organizacyjnych niebędących osobami prawnymi, którym ustawa przyznaje zdolność prawną[35].

Do kategorii jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej zaliczamy m.in. osobowe spółki handlowe: spółkę jawną, spółkę komandytową, spółkę komandytowo-akcyjną, spółkę partnerską, spółkę kapitałową w organizacji. Spółki te zgodnie z art. 8 § 1 oraz 11 § 1 k.s.h.[36] mogą jednak we własnym imieniu nabywać prawa, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywanymi, mają zatem zdolność prawną. Nie ma znaczenia okoliczność, kto jest udziałowcem tego rodzaju podmiotów. Mogą to być zarówno obywatele polscy, jak też i cudzoziemcy.

Inne jednostki organizacyjne, jak się wydaje, które można wskazać jako przykłady „ułomnych osób prawnych” to m.in.: wspólnoty mieszkaniowe[37] (art. 6 ustawy o własności lokali), organizacje społeczne dopuszczone do działania na podstawie obowiązujących przepisów[38] (art. 64 § 2 k.p.c.), główny oddział

---

[32] A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1998, s. 229 i n..

[33] Ustawa z dnia 14 lutego 2003 r. o zmianie ustawy – *Kodeks cywilny* oraz niektórych innych ustaw, Dz.U., nr 49, poz. 408.

[34] Ustawa z dnia 9 maja 2007 r. o zmianie ustawy – *Kodeks postępowania cywilnego* oraz niektórych innych ustaw, Dz.U., nr 121, poz. 831.

[35] *Komentarz do art. 64 Kodeksu postępowania cywilnego*, [w:] J. Bodio, T. Demendecki, A. Jakubecki, O. Marcewicz, P. Telenga, M.P. Wójcik, *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, wyd. III, Oficyna Wolters, Warszawa 2008, s. 101 i n.

[36] Ustawa z dnia 15 września 2000 r. *Kodeks spółek handlowych*, Dz.U., nr 94, poz. 1037 z późn. zm.

[37] Ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali, tekst jednolity, Dz.U. 2000, nr 80, poz. 903 z późn. zm.

[38] Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. *Kodeks postępowania cywilnego*, zmieniona ustawą z dnia 9 maja 2007 r. o zmianie ustawy – *Kodeks postępowania cywilnego* oraz niektórych innych ustaw, Dz.U., nr 121, poz. 831 z późn. zm.

zagranicznego zakładu ubezpieczeń[39] (art. 106 ust. 1 ustawy o działalności ubezpieczeniowej) oraz organizacje międzynarodowe[40]. Problem ustalenia statusu prawnego wskazanych powyżej podmiotów był szeroko komentowany – z uwagi na niejednoznaczne określenie ich charakteru w przepisach powszechnie obowiązujących. Stosownie do art. 6 ustawy o własności lokali ogół właścicieli, których lokale wchodzą w skład określonej nieruchomości, tworzy wspólnotę mieszkaniową. Wspólnota mieszkaniowa może nabywać prawa i zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozwana. Jednakże w doktrynie prezentuje się stanowisko, że wspólnota mieszkaniowa sama nigdy nie będzie podmiotem praw i obowiązków wynikających z czynności przekraczających zwykły zarząd wspólną nieruchomością, gdyż czynności tych dokonywać może zawsze i tylko w imieniu oraz na rzecz współwłaścicieli. W konsekwencji zdolność wspólnoty mieszkaniowej do czynności prawnych ograniczona została do czynności zwykłego zarządu wspólną nieruchomością, co jednak – w świetle art. 100 k.c. – nie ma żadnego wpływu na ważność czynności prawnych dokonywanych w imieniu i na rzecz współwłaścicieli. Chociaż o przyznaniu zdolności prawnej wspólnocie mieszkaniowej przesądza istnienie takich praw i obowiązków związanych z zarządzaniem wspólną nieruchomością, które uzasadniają wprowadzenie odrębnego od samych współwłaścicieli – podmiotu tych praw i obowiązków, to jednak zakres zdolności tego podmiotu do czynności prawnych obejmuje wyłącznie zwykły zarząd wspólną nieruchomością, skoro czynności przekraczających zwykły zarząd dokonywać on może wyłącznie w imieniu i na rzecz współwłaścicieli[41].

Stanowisko takie wyraża większość komentatorów, wskazując przy tym, że wspólnota mieszkaniowa nie jest bytem samoistnym, a już na pewno nie takim, który prowadzi działalność gospodarczą. Wspólnota właścicieli lokali ma być sposobem władania „nieruchomością wspólną" w zgodzie z interesem właścicieli lokali[42]. Co więcej – podnosi się, iż wspólnota mieszkaniowa nie może „we własnym imieniu" nabywać praw i zaciągać zobowiązań, może to czynić tylko w imieniu i na rzecz właścicieli lokali – członków wspólnoty. Przeciwne stanowisko jest nie do przyjęcia, co najlepiej obrazuje art. 32a ustawy o własności lokali. Przewiduje on możliwość nabycia nieruchomości przyległej do nieruchomości wspólnej i to „na rzecz wspólnoty mieszkaniowej" (zob. art. 32a pkt 2 *in fine*). Gdyby to wspólnota mieszkaniowa jako

---

[39] Ustawa z dnia 22 maja 2003 r. o działalności ubezpieczeniowej, Dz.U., nr 124, poz. 1151 z późn. zm.

[40] J. Warylewski, J. Potulski, *Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych w prawie polskim i europejskim. Komentarz*, Bydgoszcz–Gdańsk 2007, s. 51.

[41] P. Bielski, *Zdolność prawna wspólnoty mieszkaniowej – problem modelu regulacji prawnej*, „Rejent" 2007, z. 3, poz. 32. Teza nr 1 i 2.

[42] J. Czarnecki, *Wspólnota mieszkaniowa, czy wspólnota właścicieli lokali. Teza nr 4*, „Rzeczpospolita" 1997, nr 1/20.

odrębny podmiot od właścicieli lokali nabyła własność tej nieruchomości dla siebie, to nie nastąpiłoby powiększenie nieruchomości wspólnej, a przecież o to chodzi w tym przepisie[43].

Wydaje się jednak – przy podnoszonych wątpliwościach – że pomimo braku wyraźnego odniesienia do nabywania praw i zaciągania zobowiązań we własnym imieniu uznać należy wspólnoty mieszkaniowe za trzecią kategorię podmiotową (art. 331 § 1 k.c. nie odnosi się do tej kwestii działania we własnym imieniu). W stosunku do wspólnot mieszkaniowych nie użyto jednak określenia „jednostka organizacyjna"[44].

Oprócz osób prawnych, które mają zdolność sądową od chwili nabycia osobowości do ich likwidacji, zdolność sadową mają także organizacje społeczne, o których mowa w art. 64 § 2 k.p.c. W orzecznictwie ukształtowało się zapatrywanie, że organizacją społeczną jest dobrowolny zespół osób, związanych stałą więzią organizacyjną, czyli posiadający choćby zmienny, ale dający się ewidencyjnie ująć skład, mający własne organy i autonomię wewnętrzną oraz zróżnicowany stopień niezależności od organów państwowych, realizujący określone cele. Organizacją taką jest np. stowarzyszenie zwykłe (art. 40 prawa o stowarzyszeniach), a według judykatury także – *per analogiam* – organy samorządu studenckiego w szkołach wyższych[45] lub pracownicza kasa zapomogowo-pożyczkowa[46] działająca na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów z 19 grudnia 1992 r. w sprawie pracowniczych kas zapomogowo-pożyczkowych oraz spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych w zakładach pracy[47]. Wskazane stanowisko jest jednak krytykowane przez niektórych komentatorów. Podnoszą oni, że pomimo iż w rządowym uzasadnieniu do projektu nowelizacji kodeksu cywilnego podano, że wśród podmiotów, do których należy odnieść uregulowanie art. 331 k.c., znajdują się stowarzyszenia zwykłe, pogląd taki, jako nie znajdujący jurydycznego oparcia, należy odrzucić. Przepisy ustawy z 7 kwietnia 1989 r. *Prawo o stowarzyszeniach*[48] nie dają podstawy do twierdzenia, że ustawodawca przyznał stowarzyszeniom zwykłym przymiot podmiotowości prawnej[49]. Konsekwentnie

---

[43] G. Bieniek, *Aktualne problemy stosowania ustawy o własności lokali, cz. II. Teza nr 1*, „Rejent" 2006, z. 11, poz. 9. Zob. szerzej M. Gutowski, *Problematyka zdolności prawnej wspólnoty mieszkaniowej (na tle orzecznictwa SN). Teza nr 1 i 2*, PiP 2009, z. 2, poz. 28.

[44] *Komentarz do art. 33(1) Kodeksu cywilnego*, [w:] A. Kidyba (red.), K. Kopaczyńska-Pieczniak, E. Niezbecka, Z. Gawlik, A. Janiak, A. Jedliński, T. Sokołowski, *Kodeks cywilny…*, t. I, s. 152–160.

[45] Zob. uchwałę SN z dnia 10 lutego 2000 r., III CZP 29/99, OSNC 2000, nr 7–8, poz. 123.

[46] Zob. uchwałę SN z dnia 13 października 2006 r., III CZP 79/06, LEX nr 194334.

[47] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 19 grudnia 1992 r. w sprawie pracowniczych kas zapomogowo-pożyczkowych oraz spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych w zakładach pracy, Dz.U. 1992, nr 100, poz. 502 z późn. zm.

[48] Ustawa z dnia 7 kwietnia 1989 r. – *Prawo o stowarzyszeniach*, tekst jedn., Dz.U. 2001, nr 79, poz. 855 z późn. zm.

[49] *Komentarz do art. 33(1) Kodeksu cywilnego*, s. 152–160; podobnie P. Suski, *Stowarzyszenia w prawie polskim*, Warszawa 2001, s. 41 i 142; odmiennie już jednak: Z. Radwański, *Prawo cywilne*, s. 189.

natomiast orzecznictwo odmawia zdolności sądowej m.in. komitetom rodzicielskim w szkołach i przedszkolach[50], czy komitetom budowy, np. świetlicy wiejskiej[51]. Także i w tym przypadku podkreślić jednak należy, że organizacja społeczna przyznaną ma wyłącznie zdolność sądową, której nie można utożsamiać ze zdolnością prawną. Zdolność sądowa, rozumiana jako cecha (kwalifikacja prawna) podmiotu, której brak uniemożliwia występowanie w postępowaniu cywilnym, jest procesowym atrybutem zdolności prawnej. Każdy, kto posiada zdolność prawną, ma zdolność sądową. Niemniej wobec organizacji społecznej – należy wyłącznie mówić o przyznaniu jej zdolności sądowej.

W przypadku głównego oddziału zagranicznego zakładu ubezpieczeń, stosownie do art. 106 ust. 1 ustawy o działalności ubezpieczeniowej, wyraźnie wskazane jest, iż może on nabywać prawa i zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywanym. W doktrynie tym samym zasadnie wskazuje się, że postanowienia ustawy o działalności ubezpieczeniowej, a w szczególności przepisy zawarte w dziale 6, dostatecznie uzasadniają tezę o przyznaniu głównemu oddziałowi zagranicznego zakładu ubezpieczeń zdolności prawnej przez ustawę, co – przy spełnieniu pozostałych przesłanek z art. 33^1 § 1 k.c. – pozwala uznać go za „ułomną osobę prawną"[52].

Jedną z kategorii jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, którym odrębne przepisy przyznają zdolność prawną, są państwowe jednostki budżetowe. Stosownie jednak do art. 25 k.k.s. (wyłączenia tam wskazane zostaną szerzej przedstawione w następnym rozdziale) – nie jest jednak dopuszczalne nakładanie w stosunku do nich odpowiedzialności posiłkowej.

Pozycja jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej rodzi na gruncie k.k.s. dalsze wątpliwości, które zmusiły Sąd Najwyższy do zajęcia się tą kwestią, z tym że nie na gruncie art. 24 § 1 k.k.s., tylko art. 9 § 3 k.k.s., który także używa tego określenia, wskazując, że odpowiada jak sprawca także osoba, która na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. Przepis ten – jak wskazuje się w doktrynie[53] – wprowadzono z uwagi na to, że kodeks karny skarbowy w części szczególnej określa podmiot wielu przestępstw skarbowych nazwą zbiorową (kolektywnie). Rzeczywiście ustawodawca, określając w k.k.s. podmiot czynu zabronionego, poza słowem „kto" używa także m.in. takich określeń, jak np. „podatnik" (art. 54–57, 81), „płatnik" (art. 77–79, 81), „rezydent" (art. 100, 102–104), „importer" (art. 75) itd. W takich sytuacjach

---

[50] Zob. uchwałę SN z dnia 7 lipca 1966 r., III PZP 11/66, OSNC 1966, nr 11, poz. 189.

[51] Zob. uchwałę SN z dnia 1 grudnia 1987 r., III CZP 71/87, OSNC 1989, nr 5, poz. 70.

[52] K. Matuszyk, *Status cywilnoprawny głównego oddziału zagranicznego zakładu ubezpieczeń*, PPH 2006, z. 12, poz. 15. Teza nr 2 i 3.

[53] Zob. szerzej: T. Grzegorczyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 69.

– wedle art. 9 § 3 k.k.s. – osoba fizyczna działająca w danym podmiocie gospodarczym w charakterze opisanym w art. 9 § 3 k.k.s., jeżeli nastąpi w tym podmiocie gospodarczym realizacja znamion danego czynu zabronionego, ponosi odpowiedzialność jako sprawca, określony w naruszanej normie k.k.s. Podmiot odpowiedzialny za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe jak sprawca na podstawie art. 9 § 3 k.k.s. musi zajmować się sprawami gospodarczymi w szczególności sprawami finansowymi. Przepisy kodeksu karnego skarbowego nie definiują pojęcia spraw gospodarczych, ani pojęcia spraw finansowych. Pojęcie „sprawy gospodarcze" obejmuje wszelkiego rodzaju czynności prawne i faktyczne, które są podejmowane w związku z działalnością gospodarczą danego podmiotu. Muszą jednak dotyczyć jego sfery gospodarczej (a więc sfery organizacji oraz wymiany dóbr i usług). Nie można przy tym utożsamiać spraw gospodarczych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Będą miały charakter spraw gospodarczych czynności doradztwa podatkowego, w tym i prowadzenie ksiąg rachunkowych. Pojęcie „zajmowanie się sprawami gospodarczymi w szczególności finansowymi osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej" można rozumieć podobnie jak określenie „zajmowanie się sprawami majątkowymi lub działalnością gospodarczą osoby fizycznej, prawnej albo jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej" użyte w art. 296 k.k. (przestępstwo niegospodarności).

Zajmowanie się sprawami majątkowymi lub działalnością gospodarczą obejmuje podejmowanie takich czynności, jak: zarządzanie mieniem czy zawieranie umów, w wykonaniu których następuje przeniesienie własności, obciążenie majątku, zniesienie obowiązków lub przyjęcie zobowiązań obciążających majątek mocodawcy albo zawieranie ugody sądowej. Zajmowanie się sprawami gospodarczymi osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej jest pojmowane szeroko. Może wynikać wprost z przepisu prawa albo z decyzji właściwego organu czy też z umowy oraz nawet z faktycznego wykonywania czynności składających się na zajmowanie się sprawami gospodarczymi innego podmiotu na podstawie odrębnych przepisów prawa[54]. Może to wynikać np. z przepisów: ustawy z 15 września 2000 r. *Kodeks spółek handlowych*[55], ustawy z 25 września 1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych[56], ustawy z 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach[57], ustawy z 16 września 1982 r. *Prawo spółdzielcze*[58]. Sprawami gospodarczymi innego podmiotu zajmują

---

[54] F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom I (art. 1–53)*, Kraków 2006, s. 356 i n.

[55] Ustawa z dnia 15 września 2000 r. *Kodeks spółek handlowych*, Dz.U., nr 94, poz. 1037 z późn. zm.

[56] Ustawa z dnia 25 września 1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych, tekst jedn. Dz.U. 2002, nr 112, poz. 981 z późn. zm.

[57] Ustawa z dnia 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach, tekst jedn., Dz.U. 1991, nr 46, poz. 203 z późn. zm.

[58] Ustawa z dnia 16 września 1982 r. *Prawo spółdzielcze*, tekst jedn., Dz.U. 2003, nr 188, poz. 1848 z późn. zm.

się m.in. wspólnik w spółce, likwidator spółki, członek zarządu spółki, członek rady nadzorczej spółki, dyrektor przedsiębiorstwa państwowego, członek zarządu fundacji, członek zarządu spółdzielni itp.

Osoby zajmujące się sprawami gospodarczymi innego podmiotu na podstawie decyzji właściwego organu to m.in. kurator osoby prawnej (jeżeli osoba prawna nie może prowadzić swoich spraw z braku powołanych do tego organów, sąd opiekuńczy, w którego okręgu osoba ta ma lub miała ostatnią siedzibę, ustanawia dla niej kuratora – art. 42 § 1 k.c. w zw. z art. 603 k.p.c.), funkcjonariusze instytucji prawa publicznego oraz osoby, które pełnią funkcje w państwowych jednostkach organizacyjnych. Na podstawie umowy sprawami gospodarczymi innych podmiotów zajmują się m.in. pełnomocnik, doradca podatkowy czy radca prawny. Sprawcą jest tu co prawda osoba „zajmująca się sprawami gospodarczymi" danej jednostki, zatem nie zwykły, szeregowy pracownik tego podmiotu; nie wyklucza to jednak odpowiedzialności takiego pracownika, np. księgowości firmy, jako pomocnika do czynu. Oczywiście dla odpowiedzialności karnej samego podmiotu niezbędne jest ustalenie sprawcy jako tej właśnie – czyli fizycznej osoby, która wykonuje funkcję danego podmiotu, popełniając przy tym czyn skarbowy jako ów podmiot.

Na tle omawianego tu pojęcia „jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną", użytego w art. 9 § 3 k.k.s., Sąd Najwyższy w uchwale z 26 kwietnia 2007 r.[59] uznał, że spółka cywilna nie należy do takich jednostek, gdyż nie posiada ona zdolności prawnej w rozumieniu prawa cywilnego, natomiast posiada zdolność prawną w rozumieniu prawa podatkowego w sytuacji, gdy z mocy poszczególnych ustaw podatkowych zostanie na nią nałożony obowiązek podatkowy[60].

W doktrynie prawa podatkowego przyjmuje się bowiem, że art. 135 Ordynacji podatkowej jest wyrazem autonomii prawa podatkowego, co oznacza, że zdolność prawną na gruncie prawa podatkowego ma wyłącznie podmiot objęty normatywnym obowiązkiem podatkowym *sensu largo*, który nie musi posiadać wszelkich cech „zdolności"[61]. Wskazuje się także, że przepisy części ogólnej prawa podatkowego (art. 7, art. 8 Ordynacji podatkowej) mają charakter blankietowy, gdyż odsyłają do regulacji prawnych zawartych w poszczególnych ustawach podatkowych, co powoduje, że każda ustawa podatkowa tworzy własny katalog podmiotów, posiadających zdolność prawną w danym podatku[62].

---

[59] Uchwała SN z dnia 26 kwietnia 2007 r. (I KZP 7/07), OSNKW 2007, nr 5, poz. 38.

[60] Por. art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, Dz.U., nr 29, poz. 257 z późn. zm. oraz art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U., nr 54, poz. 535 z późn. zm.

[61] Por. P. Pietrasz, [w:] R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, S. Presnarowicz: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Kraków 2006, s. 528.

[62] Por. A. Nita, *Stosunek prawno-podatkowy. Obowiązek i zobowiązania podatkowe*, Kraków 1999, s. 27–28.

Z kolei w postanowieniu Sądu Najwyższego z 29 stycznia 2009 r.[63] podniesiono, że przez ujęte w § 3 art. 9 k.k.s. pojęcie „zdolności prawnej" należy rozumieć generalną zdolność bycia podmiotem praw i obowiązków cywilnoprawnych oraz publicznoprawnych, a „spółka cywilna" nie spełnia tego warunku, „ponieważ nie ma zdolności prawnej w zakresie stosunków cywilnoprawnych". Nadanie jej takowej tylko w sferze podatkowej nie oznacza, że dana jednostka posiada zdolność prawną w rozumieniu tego przepisu. W konsekwencji Sąd Najwyższy uznał, że spółka cywilna nie spełnia wymogu nadania jej zdolności prawnej, o jakiej mowa w § 3 art. 9 k.k.s.

Mając na uwadze wymóg jednolitego rozumienia pojęć użytych w różnych przepisach tej samej ustawy, należy przyjąć, że przez jednostkę organizacyjną nie mającą osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną, należy na gruncie art. 24 § 1 k.k.s. rozumieć taką samą jednostkę jak na gruncie § 3 art. 9 tego kodeksu. To zaś, przy powyższym stanowisku Sądu Najwyższego, oznacza, że spółka cywilna nie może być pociągnięta do odpowiedzialności posiłkowej.

Powstaje jednak w związku z tym pytanie, czy w razie popełnienia przez np. wspólnika spółki cywilnej przestępstwa skarbowego i skazania go za nie na karę grzywny względnie środka karnego ściągnięcia równowartości przedmiotów przepadku, przy istnieniu podstaw z art. 24 § 1 k.k.s. – jest możliwe nałożenie odpowiedzialności posiłkowej na innych jej wspólników. Jak już wskazano, odpowiedzialnym posiłkowo nie może być osoba, która sama ponosi odpowiedzialność karną za przestępstwo, z którym ma się wiązać ta odpowiedzialność. Skoro jednak czyn danego wspólnika lub osoby zatrudnionej w spółce jawnej, a działającej na rzecz jej wspólników, przysporzył spółce, czyli owym wspólnikom, korzyści majątkowej albo mógł im takowej przysporzyć, to należy uznać, że mogą oni być objęci odpowiedzialnością posiłkową. Oczywiście, byłaby ona wyłączona, gdyby wspólnikom tym przypisano współdziałanie przestępcze w formie sprawczej lub niesprawczej za dane przestępstwo skarbowe[64]. Można już natomiast nałożyć odpowiedzialność posiłkową na jednoosobową spółkę z o.o., jako osobę prawną, w razie skazania jej właściciela za przestępstwo skarbowe popełnione w ramach tej spółki w roli określonej w art. 24 § 1 k.k.s., a to samo dotyczy przestępstwa wspólników w wieloosobowej spółce tego typu.

3.2. Warunki nakładania odpowiedzialności posiłkowej

Obecnie rozważenia wymaga warunek odpowiedzialności omówionych wyżej podmiotów ujęty w art. 24 § 1 k.k.s, który wskazuje, że odpowiedzialność posiłkowa może być nałożona na te podmioty tylko wtedy, gdy spełnione są łącznie następujące warunki:

---

[63] Postanowienie SN z dnia 29 stycznia 2009 r. (I KZP 28/08), OSNKW 2009, nr 2, poz. 14.

[64] Zob. T. Grzegorczyk, *Odpowiedzialność posiłkowa*…, s. 25; Z. Siwik, *Systematyczny komentarz*…, s. 380.

a) sprawca przestępstwa skarbowego jest zastępcą tego podmiotu prowadzącym jego sprawy jako pełnomocnik, zarządca, pracownik lub działający w jakimkolwiek innym charakterze;

b) zastępowany podmiot odniósł lub mógł odnieść z popełnionego przestępstwa skarbowego jakąkolwiek korzyść majątkową.

3.2.1. Działanie sprawcy jako zastępcy podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej

Podstawą zastosowania odpowiedzialności posiłkowej podmiotu trzeciego w zakresie niektórych majątkowych konsekwencji skazania sprawcy za przestępstwo skarbowe jest szczególny charakter stosunku łączącego sprawcę z tym podmiotem. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że w takiej sytuacji: „osobie zastępowanej można jak gdyby zarzucić winę w wyborze (*culpa in eligendo*) lub w zakresie nadzoru (*culpa in custodiendo*)[65]. Sprawca przestępstwa skarbowego, działając w interesie takiego podmiotu, musi w jakimkolwiek charakterze prowadzić jego sprawy. Zastępcą podmiotu określonego w art. 24 § 1 k.k.s. jest zatem ten, kto prowadzi jego sprawy jako pełnomocnik, zarządca, pracownik lub w jakimkolwiek innym charakterze.

Na wstępie należy zastanowić się, na czym owo działanie ma polegać i jak należy je interpretować. Czy wiąże się ono wyłącznie ze stałym (zawodowym) „prowadzeniem spraw" umownie powierzonych lub zwyczajowo przyjętych, czy też można tym pojęciem obejmować jednorazowe wykonanie określonej czynności prawnej lub faktycznej. Brak precyzyjnego określenia warunków odpowiedzialności może nasuwać wiele wątpliwości, czy faktycznie spełnione zostały w konkretnym przypadku przesłanki warunkujące nałożenie odpowiedzialności posiłkowej. Z uwagi na wykładnię literalną komentowanego przepisu, jak i celowościową, wydaje się, że nawet pojedyncza czynność zrealizowana w imieniu podmiotu zastępowanego, przy jego wiedzy o owym zastępstwie, spełnia znamiona określone w powyższym przepisie. Tym samym, pociągnięcie do odpowiedzialności posiłkowej nie jest uzależnione od stałej formy zastępstwa czy stale powtarzających się czynności podejmowanych w imieniu lub na rzecz mocodawcy. Cel wprowadzenia odpowiedzialności posiłkowej w prawie karnym skarbowym, zmierzający do kompensacji należności publiczno-prawnych, sugeruje, że nawet jednorazowe działanie może wiązać się z możliwością wystąpienia przesłanek do nałożenia odpowiedzialności posiłkowej, tak więc, jak się wydaje, nie można negować ich wystąpienia poprzez incydentalność formy zastępstwa. Tego rodzaju analiza nie stoi także w sprzeczności z dyrektywą zakazującą prowadzenia wykładni rozszerzającej wobec

[65] T. Grzegorczyk, *Odpowiedzialność posiłkowa*…, s. 24.

przepisów prawa materialnego. Literalne brzmienie przepisu prowadzi do konstatacji, iż popełnienie przestępstwa przez sprawcę przestępstwa skarbowego działającego w jednej ze wskazanych ról prowadzi do realizacji znamion tam wskazanych. Przepis nie uzależnia powstania odpowiedzialności posiłkowej od działania sprawcy jako zastępcy w warunkach powtarzających się czynności, tak więc *a contrario* aktualizuje się ona już przy jednorazowej formie aktywności sprawcy przestępstwa skarbowego.

Następnie nasuwa się pytanie, kiedy *de facto* zaistnieje sytuacja, w której można nazwać określoną osobę **zastępcą** i od spełnienia jakich wymagań zależy skuteczność jej działania. Zaznaczyć tu należy, że zastępcą jest każda osoba, która została upoważniona do załatwienia cudzych interesów w formie dokonywania czynności prawnych lub faktycznych[66].

Z art. 95 k.c. wynika, iż czynności prawnej można dokonać przez **przedstawiciela**, z zastrzeżeniem wyjątków przewidzianych w ustawie lub wynikających z właściwości czynności. Istotą **przedstawicielstwa** jest działanie przedstawiciela w imieniu reprezentowanego i na jego rzecz. Oznacza to, że czynność prawna dokonana przez przedstawiciela w granicach jego umocowania wywołuje związane z nią skutki prawne bezpośrednio w sferze prawnej reprezentowanego. Skutki czynności prawnej przedstawiciela obejmują nie tylko zmianę stanu prawnego zamierzoną przez strony, ale także wszelkie następstwa tej czynności. Następstwa te mogą wynikać, np., z wadliwego oświadczenia woli lub stanu świadomości przedstawiciela (jego dobrej lub złej wiary, podstępu) czy z obowiązku zwrotu spełnionego świadczenia. W sytuacji bowiem świadczenia dokonanego do rak przedstawiciela ustawowego, pełnomocnika lub innej osoby, którą świadczący ma prawo uważać za upoważnioną do przyjęcia świadczenia, wzbogaconym jest nie ten, kto przyjął świadczenie, lecz osoba, którą on reprezentuje. Wynika to z faktu, iż świadczenie zostało przyjęte w imieniu osoby reprezentowanej i na jej rzecz. Nie ma w tym przypadku znaczenia, czy po stronie wykonującej świadczenie występuje przedstawiciel ustawowy, czy samodzielnie umocowany pełnomocnik. W obydwu przypadkach zachodzi tożsame przesunięcie majątkowe kontrahenta do majątku osoby reprezentowanej[67].

Stosownie do art. 96 k.c. – umocowanie do działania w cudzym imieniu może opierać się na ustawie (przedstawicielstwo ustawowe) albo na oświadczeniu reprezentowanego (pełnomocnictwo). Pojęcie przedstawicielstwa jest więc pojęciem ogólnym, które obejmuje dwa rodzaje zastępstwa odróżniające się odmiennym źródłem umocowania. Źródłem umocowania przedstawiciela ustawowego jest ustawa lub postanowienie sądu w wypadkach, w których

---

[66] Zob. J. Michalski, *Komentarz do Kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Warszawa 2000, s. 60 i n.

[67] S. Dmowski, S. Rudnicki, *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga pierwsza. Część ogólna*, Warszawa 2006, s. 406.

przedstawiciela ustawowego ustanawia sąd. Źródłem natomiast umocowania pełnomocnika jest oświadczenie woli mocodawcy. Umocowanie zakreśla granice, w jakich przedstawiciel jest władny działać w imieniu i ze skutkiem dla reprezentowanego.

Pozycja przedstawiciela ustawowego różni się od pozycji pełnomocnika tym, że reprezentowany z reguły nie ma żadnego wpływu na ustanowienie i wybór osoby przedstawiciela ustawowego, podczas gdy o wyborze i ustanowieniu pełnomocnika decyduje sam reprezentowany. Zdaniem T. Grzegorczyka[68], nie można nałożyć odpowiedzialności posiłkowej na podmiot zastępowany przez przedstawiciela ustawowego, skoro zastępowanemu nie służyło prawo wyboru ani nadzoru. Pojawiają się jednakże i inne poglądy w tym zakresie. I tak np. R. Stefański[69] powołuje się na zawarty w art. 24 § 1 k.k.s. zwrot: „lub działający w jakimkolwiek innym charakterze", który to zwrot opisuje szeroko zakres możliwych relacji pomiędzy sprawcą a odpowiedzialnym posiłkowo. Pogląd ten, bazujący na literalnej wykładni przepisu, może wydawać się trafny, gdy po stronie zastępowanego przez przedstawiciela ustawowego istnieje świadomość faktu zastępstwa. Problemu nie spotykamy, gdy podmiot zastępowany jest małoletni i jego rozeznanie nie jest wystarczające do powzięcia informacji o fakcie zastępowania, a co w sytuacji już, gdy np. małoletni posiada już ograniczoną zdolność do czynności prawnych. Czy wtedy indywidualnie konieczna byłaby opinia biegłego psychologa dziecięcego odnośnie do stanu rozeznania zastępowanego? W tym przypadku rodzi się wiele trudności prowadzących do przeciągania postępowania poza ramy głównego przedmiotu sprawy. Wyjątkowo głębokie wkraczanie w sfery prawa cywilnego zaburzałoby w procesie główny aspekt samej odpowiedzialności karnej skarbowej, ponadto mogłoby prowadzić do braku jednolitości orzecznictwa w podobnych sytuacjach, albowiem wielokroć ocenna kwestia stanu rozeznania podmiotu zastępowanego mogłaby być dyskusyjna i mało konkretna.

Tak więc, skoro zastępowany podmiot nie ma możliwości wyboru zastępcy, wykładnia funkcjonalna, uwzględniająca *ratio legis* omawianego przepisu i sens jego wprowadzenia, sugeruje jednak odmienną interpretację. Trudno bowiem zrozumieć, dlaczego osoba zastępowana ma ponosić konsekwencje majątkowe w związku z działaniem zastępcy, popełniającego przy tym przestępstwo skarbowe, skoro zastępca ten został jej prawem narzucony, bez możliwości prawnych jej reakcji na jego działania. Sam fakt korzyści płynących dla niej z tego czynu nie

---

[68] T. Grzegorczyk, *Odpowiedzialność posiłkowa…*, s. 24–25.

[69] R. Stefański, *Zwrot korzyści majątkowej uzyskanej z przestępstwa skarbowego innej osoby w Kodeksie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo" 2001, nr 1, s. 38–39; podobnie L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 120; nawiązując do wykładni literalnej, za tym stanowiskiem opowiada się B. Wójcicka [informacja własna z recenzji do rozprawy doktorskiej autorki].

może być decydujący, gdyż kwestia jej zwrotu jest tu sprawą odrębną i może być przedmiotem orzeczenia w oparciu o art. 24 § 5 k.k.s., jako niezależne rozstrzygnięcie od odpowiedzialności posiłkowej.

Należy jednak pamiętać, że mimo ogólnej dyrektywy udzielania pełnomocnictwa w zależności od woli reprezentowanego mogą istnieć wyjątki w tej materii. I tak, np. w art. 87 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej[70] zastrzeżono, że przedsiębiorca zagraniczny tworzący oddział w Polsce jest jednak obowiązany ustanowić osobę upoważnioną w oddziale do reprezentowania przedsiębiorcy zagranicznego, osoba upoważnionego pozostaje już jednak w sferze woli przedsiębiorcy.

Od pełnomocnictwa jako umocowania do czynności prawnych w imieniu i na rachunek mocodawcy należy odróżnić upoważnienie do prowadzenia określonych spraw z zakresu administracji publicznej (rządowej lub samorządowej), udzielane pracownikom organów tej administracji w ramach stosunku służbowego. W tym wypadku chodzi bowiem o załatwianie (prowadzenie) określonych spraw z zakresu tej administracji, do których upoważnienie nie jest pełnomocnictwem w rozumieniu kodeksu cywilnego. Przykładem takim może być art. 35 ustawy o administracji rządowej w województwie[71], na podstawie którego wojewoda może, w przypadkach uzasadnionych szczególnymi potrzebami, ustanowić na czas oznaczony swojego pełnomocnika do prowadzenia spraw w zakresie określonym w pełnomocnictwie. Dopiero udzielone przez wojewodę umocowanie do dokonywania w jego imieniu czynności prawnych określonego rodzaju będzie udzieleniem pełnomocnictwa (ustanowieniem pełnomocnika). Jak zatem wynika z powyższego, o istocie pełnomocnictwa decyduje treść umocowania, a nie nadana mu, choćby przez ustawę, nazwa.

Konkludując – pełnomocnictwo określa zarówno samą czynność prawną, której istotną treścią jest oświadczenie mocodawcy upoważniające określoną osobę do dokonywania w jego imieniu czynności prawnych określonych w pełnomocnictwie, to znaczy do reprezentowania go w tym zakresie w stosunkach prawnych z innymi osobami, jak też sam dokument pełnomocnictwa. Wspominając o zakresie pełnomocnictwa, najczęściej występującym w obrocie rodzajem pełnomocnictwa jest pełnomocnictwo ogólne. Zgodnie z art. 98 k.c. – pełnomocnictwo ogólne obejmuje umocowanie do czynności zwykłego zarządu. Natomiast do czynności przekraczających zakres zwykłego zarządu potrzebne jest już pełnomocnictwo określające ich rodzaj, chyba że ustawa wymaga pełnomocnictwa do poszczególnej czynności. Konsekwencją powyższego uregulowania jest fakt, iż przedmiotem pełnomocnictwa ogólnego jest umocowanie do czynności

---

[70] Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej – tekst jedn., Dz.U. 2007, nr 155, poz. 1095; 2013, poz. 672, 675, 983, 1036, 1238, 1304, 1650.

[71] Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o administracji rządowej w województwie, tekst jedn., Dz.U. 2001, nr 80, poz. 872 z późn. zm.

określanych mianem zwykłego zarządu. Przede wszystkim są to czynności prawne, jednakże zakresem umocowania objęte są również inne czyny zgodne z prawem jak np. zawiadomienia czy wezwania.

Pojęcie czynności zwykłego zarządu nie zostało zdefiniowane, jest jednak ono szeroko stosowane. Występuje również w przepisach kodeksu cywilnego (np. art. 199 zd. 1, art. 201 zd. 1, art. 203, 395 § 2 zd. 2 k.c.), a także w przepisach innych ustaw (np. art. 22 u.w.l., art. 29, 101 § 3 k.r.o., art. 935 § 3 k.p.c.). Ponadto pojęciem zbliżonym do „czynności zwykłego zarządu" jest pojęcie „zwykłych czynności" występujące w przepisach dotyczących spółki cywilnej (art. 865 § 2 k.c.) oraz spółek handlowych (art. 39 § 2, art. 121 § 2, art. 208 § 3 k.s.h.). Jak wspomniano, przepisy powyższe nie definiują tych pojęć ani w sposób pozytywny przez wskazanie, jakie czynności należy zaliczyć do zwykłego zarządu (zwykłych czynności), ani w sposób negatywny, przez określenie czynności, które nie wchodzą w zakres zwykłego zarządu (zwykłych czynności). Tym samym podlegało burzliwej analizie przez komentatorów[72] przepisów prawa cywilnego i handlowego. W obecnych realiach kodeks cywilny pozostawił rozstrzygnięcie w konkretnych sprawach sędziemu, rezygnując z przykładowego wymienienia czynności nie będących czynnościami zwykłego zarządu. Precyzyjna odpowiedź na pytanie, kiedy czynność prawna przekracza zwykły zarząd, może być zatem udzielona tylko w konkretnym wypadku i na tle konkretnego stanu faktycznego, przy uwzględnieniu wartości przedmiotu zarządu, znaczenia danej czynności i jej wpływu na przedmiot zarządu. Przeanalizowania wymaga też okoliczność, czy dana czynność dokonywana jest w obrocie powszechnym, czy też gospodarczym, czy ma związek z prowadzeniem działalności gospodarczej bądź zawodowej[73]. Tak więc, generalne próby stworzenia ogólnej definicji skazane są na niepowodzenie. Pomocne przy interpretacji pojęcia czynności zwykłego zarządu i przekraczających ten zarząd mogą być regulacje wskazujące na czynności prawne dotyczące danego przedmiotu zarządu, a wymagające zachowania szczególnego trybu (np. zgody pozostałych osób uprawnionych do dokonywania takich czynności czy innego organu osoby prawnej), co wskazuje na ich doniosłość w stosunkach danego rodzaju, a tym samym na przekroczenie granic zwykłego zarządu. Przykładami takimi mogą być art. 228–230 oraz 393–394 k.s.h. wymieniające sprawy wymagające uchwały wspólników w spółce z o.o. czy walnego zgromadzenia w spółce akcyjnej.

---

[72] Zob. A. Kidyba (red), K. Kopaczyńska-Pieczniak, E. Niezbecka, Z. Gawlik, A. Janiak, A. Jedliński, T. Sokołowski, *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom II. Część ogólna*, Warszawa 2009; B. Gawlik, [w:] *System prawa cywilnego*, t. I, Warszawa 1985, s. 778; J. Fabian, *Pełnomocnictwo*, Wydawnictwo Prawnicze Warszawa 1963, s. 95; S. Grzybowski, [w:] *System prawa cywilnego*, t. I, s. 623; M. Piekarski, [w:] *Komentarz do Kodeksu cywilnego*, t. I, Warszawa 1972, s. 237; odmiennie M. Pazdan, [w:] K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 347.

[73] Zob. A. Kidyba (red) i in., *Kodeks cywilny…*, t. II.

Przykładowe wyliczenie czynności prawnych nie objętych pełnomocnictwem ogólnym zawierał też art. 95 § 1 dawnego kodeksu zobowiązań[74], który stanowi pomocną wskazówkę interpretacyjną przy definiowaniu tego pojęcia. Powyższy przepis wskazywał na takie czynności, jak: zbywanie i obciążanie nieruchomości, zaciąganie pożyczek i zobowiązań wekslowych, czynienie darowizn, przyjmowanie lub zrzekanie się spadków, zawieranie ugód, wytaczanie powództw i czynienie zapisów na sąd polubowny. Nie bez znaczenia dla określenia czynności zwykłego zarządu są czynności prawne wymienione w znowelizowanym art. 37 k.r.o.[75], wymagające dla ich pełnej skuteczności prawnej zgody drugiego współmałżonka. I tak są to czynności:

– prowadzące do zbycia, obciążenia, odpłatnego nabycia nieruchomości lub użytkowania wieczystego, jak również prowadzące do oddania nieruchomości do używania lub pobierania z niej pożytków;
– prowadzące do zbycia, obciążenia, odpłatnego nabycia prawa rzeczowego, którego przedmiotem jest budynek lub lokal;
– prowadzące do zbycia, obciążenia, odpłatnego nabycia i wydzierżawienia gospodarstwa rolnego lub przedsiębiorstwa;
– darowizny, z wyjątkiem drobnych darowizn zwyczajowo przyjętych.

Niewątpliwie pojęcie czynności zwykłego zarządu w stosunkach majątkowych małżeńskich jest inne, bardziej zawężone niż w stosunkach gospodarczych. Dlatego generalnie zauważa się tendencję do poszerzania zakresu tego pojęcia we współczesnej judykaturze o takie czynności, jak m.in. nabywanie nieruchomości i innych praw rzeczowych czy też zawieranie umów kredytowych, które pozostają w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Ogólnie powiedzieć można, że jest powszechnie znana zmienność wykładni treści pojęcia zarządu majątkiem i przekroczenia zwykłego zarządu. Ulegają one ciągłemu rozwojowi, pogłębieniu i zmianom, jakkolwiek generalnym kierunkiem są potrzeby gospodarki rynkowej przy rozrastającej się sferze prywatnej własności środków produkcji oraz konieczności uwzględniania interesów bezpieczeństwa obrotu. Takim przykładem jest odejście od wąskiego rozumienia czynności prawnych w ramach zwykłego zarządu i przekraczających zarząd w orzecznictwie Sądu Najwyższego, według którego dotychczas zwykły zarząd obejmować miał przede wszystkim „zachowanie mienia i innych dóbr oraz osiągnięcie z nich normalnych korzyści”[76]. Na gruncie

---

[74] Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 r., Dz.U. 1933, nr 82, poz. 598 z późn. zm.

[75] Zob. ustawa z dnia 17 czerwca 2004 r. o zmianie ustawy – *Kodeks rodzinny i opiekuńczy* oraz niektórych innych ustaw, Dz.U., nr 152, poz. 1691.

[76] Zob. uzasadnienie wyroku SN z dnia 8 października 1997 r., II CKN 362/97, OSNC 1998, nr 2, poz. 33; por. uzasadnienie orzeczenia SN z dnia 1 kwietnia 1955 r., III CR 1063/54, OSN 1956, nr 2, poz.37.

najnowszego orzecznictwa[77] znajdziemy bowiem i taką wykładnię pojęcia pełnomocnictwo ogólne, które będąc udzielone przez zarząd stowarzyszenia prowadzącego działalność gospodarczą – obejmuje umocowanie do zawarcia umowy spółki cywilnej. Zawarcie takiej umowy przez pełnomocników stowarzyszenia nie wymaga pełnomocnictwa rodzajowego lub szczególnego. Uznano, że umowa spółki cywilnej jest typowym, występującym w obrocie, kontraktem prawa cywilnego, mającym na celu realizację zamierzonego przez kontrahentów celu gospodarczego dla zgodnego z zasadami prawidłowej gospodarki wykonywania praw majątkowych mocodawcy. Odmiennie jednak przedstawia się sprawa pełnomocnictwa umocowującego do przeniesienia własności nieruchomości, które to bez wątpienia jest czynnością przekraczającą zwykły zarząd[78].

Niewątpliwie jednak czynności przekraczające zwykły zarząd wymagają albo pełnomocnictwa rodzajowego, albo szczególnego, tzn. do poszczególnej czynności. Ze względu na brak definicji ustawowej orzecznictwo wypracowało na potrzeby praktyki takie rozwiązanie, które wskazuje, iż pełnomocnictwo rodzajowe powinno określać rodzaj czynności prawnej objętej umocowaniem oraz jej przedmiot. Natomiast pełnomocnictwo rodzajowe nie wystarcza, gdy ustawa wymaga do dokonania określonej czynności pełnomocnictwa do poszczególnej czynności, czyli pełnomocnictwa szczególnego. Przepisem takim jest obecnie art. 1093 k.c., który do zbycia przedsiębiorstwa, do dokonania czynności prawnej, na podstawie której następuje oddanie go do czasowego korzystania oraz do zbywania i obciążania nieruchomości jest wymagane pełnomocnictwo do poszczególnej czynności.

Konkluzja końcowa nasuwa się tu jednak taka, że niezależnie od rodzaju pełnomocnictwa – zarządca ma za zadanie podjęcie działania polegającego na spowodowaniu funkcjonowania rzeczy, organizacji czy też osób podległych zarządzającemu zgodnie z wytyczonym przez niego celem. Istotą jego funkcji jest sformułowanie celu działania, pozyskiwanie i rozmieszczanie potrzebnych zasobów (ludzkich i rzeczowych), ale także i planowanie oraz kontrolowanie realizacji tychże celów.

Omawiając instytucję pełnomocnictwa i związaną z wykonywaniem tej funkcji ewentualną odpowiedzialność wynikającą z art. 24 § 1 k.k.s., oczywiście przy zaistnieniu pozostałych warunków tejże odpowiedzialności nie

---

[77] Wyrok SN z dnia 8 października 1997 r., II CKN 362/97, OSNC 1998, nr 2, poz. 33; „Wokanda" 1998, nr 1, poz. 8; M.Prawn. 1998, nr 4, poz. 4; OSP 1998, nr 7–8, poz. 140; por. uchwałę SN (7) z dnia 25 marca 1994 r., III CZP 182/93, OSNC 1994 r., nr 7–8, poz. 146; wyrok SA w Warszawie z dnia 28 grudnia 1995 r., I ACr 1027/95, OSA 1996, z. 9, poz. 45; wyrok SN z dnia 20 czerwca 1997 r., II CKU 47/97, OSN 1997, nr 12, poz. 204; wyrok SN z dnia 8 października 1997 r., II CKN 362/97, OSNC 1998, nr 2, poz. 33 oraz glosy do tego wyroku: A. Kappes, OSP 1998, z. 7–8, poz. 140; W. Wąsowicz, PiP 1998, z. 8, s. 106; wyrok SN z dnia 4 listopada 1998 r., II CKN 866/97, OSNC 1999, nr 3, poz. 66.

[78] S. Dmowski, S. Rudnicki, *Komentarz*… 2006, s. 421.

wolno zapominać o szczególnej jego postaci, tj. prokury. Prokura stanowi bowiem wyjątkowy rodzaj pełnomocnictwa, co oznacza mimo braku wyraźnego odesłania, że w sprawach nieuregulowanych odmiennie mają do niej zastosowanie wprost przepisy o pełnomocnictwie[79]. Prokura uregulowana została w przepisach art. 1091–1099 k.c. Prokura jest pełnomocnictwem udzielonym przez przedsiębiorcę podlegającego obowiązkowi wpisu do rejestru przedsiębiorców, które obejmuje umocowanie do czynności sądowych i pozasądowych, jakie są związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Prokurent jako pełnomocnik składa własne oświadczenie woli, ale działa w imieniu i z bezpośrednim skutkiem prawnym dla mocodawcy, co oznacza, że takie jego czynności wywołują skutki prawne bezpośrednio po stronie reprezentowanego. Prokurent należy więc do grona osób reprezentujących przedsiębiorcę, umożliwia mu jednoczesne działanie w różnych miejscach, a tym samym sprawne występowanie przedsiębiorcy w obrocie, bez konieczności uczestniczenia w dokonywanych czynnościach przez jego organy czy przedstawicieli ustawowych (zarządu spółki kapitałowej, spółdzielni, dyrektora przedsiębiorstwa państwowego, wspólników handlowych spółek osobowych). Konstrukcja ta uwzględnia tym samym potrzeby obrotu gospodarczego, a w szczególności jego dynamizm. Jednocześnie prokurent nie należy do grupy osób zarządzających przedsiębiorcą, czy prowadzących jego sprawy. Istota prokury jako rodzaju pełnomocnictwa wyraża się bowiem w umocowaniu do składania oświadczeń woli w cudzym imieniu ze skutkiem na zewnątrz, wobec osób trzecich, nie obejmuje natomiast upoważnienia do podejmowania decyzji w stosunkach wewnętrznych przedsiębiorcy. Prokurent, będąc szczególnego rodzaju pełnomocnikiem, należy do kategorii przedstawicieli przedsiębiorcy, ale trzeba wyraźnie podkreślić, że nie jest on ani przedstawicielem ustawowym, ani tym bardziej organem przedsiębiorcy.

Wprawdzie prokura uregulowana jest w odrębnym od pełnomocnictwa rozdziale kodeksu cywilnego, jednak jej definicja wskazuje wyraźnie, że jest to pełnomocnictwo[80]. Umocowanie prokurenta do działania w imieniu i na rzecz mocodawcy wynika z jednostronnego oświadczenia woli mocodawcy, będącego przedsiębiorcą. Źródłem umocowania do podejmowania działań z bezpośrednim skutkiem prawnym dla reprezentowanego jest więc wyłącznie jego oświadczenie woli. Jednocześnie prokura charakteryzuje się cechami odróżniającymi ją od pełnomocnictw udzielanych na ogólnych zasadach. Do najważniejszych z nich należy zaliczyć:

---

[79] Z. Radwański, *Prawo cywilne*, s. 325. Zob. też: E. Gniewek, *Komentarz*, Warszawa 2006, s. 250; S. Rudnicki, [w:] S. Dmowski, S. Rudnicki, *Komentarz*…, 2006, s. 427; J. Szwaja, [w:] J. Szwaja (red.), *Komentarz KSH*, t. V, Warszawa 2008, s. 467.

[80] Zob. szerzej: A. Kidyba, *Prawo handlowe*, Warszawa 2005, s. 121, który wskazuje, że prokura jest szczególnym rodzajem przedstawicielstwa.

1) ograniczony krąg podmiotów, które mogą udzielić prokury, legitymację czynną do jej udzielenia mają bowiem tylko przedsiębiorcy podlegający obowiązkowi wpisu do rejestru przedsiębiorców;

2) specyficznie określony zakres umocowania, który różni się od zakresu umocowania wynikającego z pełnomocnictwa udzielonego na ogólnych zasadach, z tym że:

a) jest stypizowany, określony ustawowo, jednakowy dla każdego prokurenta;

b) jest szerszy od zakresu umocowania pełnomocnictwa udzielonego na ogólnych zasadach z uwagi na katalog czynności, jakich może dokonywać prokurent;

c) jednocześnie jest ograniczony do czynności związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa;

3) jawność prokury, wyrażająca się w obowiązku jej ujawnienia w rejestrze[81].

Kolejne różnice między prokurą a pełnomocnictwem powszechnym wynikają z dalszych przepisów odnoszących się do prokury. Można stwierdzić, że regulacja prokury w kodeksie cywilnym obejmuje w zasadzie te kwestie, które odróżniają ją od pełnomocnictw udzielanych na zasadach ogólnych. Powyższe cechy wyraźnie wskazują na charakter prokury. Jest ona pełnomocnictwem, jednakże szczególnego rodzaju, ze względu na ścisły konstrukcyjny związek z przedsiębiorcą oraz prowadzeniem przedsiębiorstwa. Z tego względu, a także z uwagi na historyczny rodowód można określić prokurę mianem pełnomocnictwa „handlowego". Skoro bowiem czynności związane z prowadzeniem działalności gospodarczej określane są mianem „czynności handlowych", pełnomocnictwo do ich dokonywania może również być dookreślane przymiotnikiem „handlowe", w odróżnieniu od pełnomocnictwa „klasycznego", „powszechnego", a więc udzielanego na ogólnych zasadach.

Koncepcja prokury jako szczególnego rodzaju reprezentacji powiązana była zawsze z ograniczeniem podmiotowym. Jeszcze kodeks handlowy przewidywał, że prokury mogą udzielać wyłącznie kupcy rejestrowi, teraz przedsiębiorcy podlegający obowiązkowi rejestracji. Konstrukcja ta bowiem bardzo akcentuje zasadę jawności rejestru, która ma gwarantować pewność obrotu. Kontrahenci, którzy zamierzają dokonać czynności prawnej z prokurentem danego przedsiębiorcy (kupca), mogą uzyskać informacje z rejestru na temat ustanowionej prokury[82]. Mając na uwadze powyższe, należy przyjąć, iż prokurent uznany może zostać za pełnomocnika szczególnego rodzaju, a ta konstatacja przekłada się bezpośrednio na możliwość ponoszenia przez przedsiębiorcę (podlegającego obowiązkowi

---

[81] K. Kopaczyńska-Pieczniak, [w:] A. Kidyba (red.), K. Kopaczyńska-Pieczniak, E. Niezbecka, Z. Gawlik, A. Janiak, A. Jedliński, T. Sokołowski, *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Część ogólna*, Warszawa 2009, s. 603–658.

[82] M. Wyrwiński, *Komentarz do niektórych przepisów kodeksu cywilnego (dotyczących firmy i prokury), zmienionych ustawą z dnia 14 lutego 2003 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. 2003, nr 49, poz. 408. Komentarz*, LEX/El. 2003.

wpisu do rejestru) ewentualnej odpowiedzialności posiłkowej, o której mowa w art. 24 § 1 k.k.s. Samo bowiem ograniczenie instytucji prokury do reprezentacji ustawowo zakreślonego kręgu podmiotów nie wyłącza możliwości popełnienia przez prokurenta przestępstwa skarbowego w warunkach, kiedy to obok odpowiedzialności karnej skarbowej samego sprawcy (prokurenta) – zastępowany podmiot (przedsiębiorca) ponosić będzie swoją własną subsydiarną formę odpowiedzialności – odpowiedzialności posiłkowej.

Kolejnym zastępcą ujętym w treści art. 24 § 1 k.k.s., za którego przestępstwo skarbowe w grę wchodzi odpowiedzialność posiłkowa, jest pracownik. Zgodnie z treścią art. 2 k.p.[83] jest to osoba zatrudniona na podstawie umowy o pracę, powołania, wyboru, mianowania lub spółdzielczej umowy o pracę. Umowę o pracę zawiera się na czas nieokreślony, na czas określony lub na czas wykonania określonej pracy (art. 25 k.p.). Umowa o pracę winna określać strony umowy, datę jej zawarcia oraz warunki pracy i płacy, a w szczególności: rodzaj pracy, miejsce wykonywania pracy, wynagrodzenie za pracę odpowiadające rodzajowi pracy, ze wskazaniem składników wynagrodzenia, wymiar czasu pracy, oraz termin rozpoczęcia pracy (art. 29 k.p.). Stosunek pracy nawiązuje się na podstawie powołania w przypadkach określonych w odrębnych przepisach (art. 68 k.p.). Ten stosunek pracy nawiązuje się na czas nieokreślony, a jeżeli na podstawie przepisów szczególnych pracownik został powołany na czas określony, stosunek pracy nawiązuje się na okres objęty powołaniem. Powołanie może być poprzedzone konkursem, choćby przepisy szczególne nie przewidywały wymogu wyłonienia kandydata na stanowisko wyłącznie w wyniku konkursu. Natomiast nawiązanie stosunku pracy na podstawie wyboru następuje, jeżeli z wyboru wynika obowiązek wykonywania pracy w charakterze pracownika (art. 73 k.p.). Stosunek pracy z wyboru rozwiązuje się z wygaśnięciem mandatu. W zakresie mianowania – stosunek pracy nawiązuje się na podstawie mianowania w przypadkach określonych w odrębnych przepisach (art. 76 k.p.) . W odniesieniu zaś do stosunku pracy na podstawie spółdzielczej umowy o pracę – stosunek ten nawiązuje się między spółdzielnią pracy a jej członkiem przez spółdzielczą umowę o pracę (art. 77 k.p.).

Przez nawiązanie stosunku pracy pracownik zobowiązuje się do wykonywania pracy określonego rodzaju na rzecz pracodawcy i pod jego kierownictwem oraz w miejscu i czasie wyznaczonym przez pracodawcę, a pracodawca do zatrudniania pracownika za wynagrodzeniem (art. 22 k.p.). Obowiązkiem pracownika jest przy tym: przestrzeganie czasu pracy ustalonego w zakładzie pracy, przestrzeganie regulaminu pracy i ustalonego w zakładzie pracy porządku, przepisów oraz zasad bezpieczeństwa i higieny pracy, a także przepisów przeciwpożarowych, dbanie o dobro zakładu pracy, chronienie jego mienia oraz zachowanie w tajemnicy

---

[83] *Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy – tekst ujednolicony*, [w:] M. Gadomska, R. Majewska, G. Ordak, G. Orłowski, J. Sztabińska, K. Tymorek, *Kodeks pracy 2008 z komentarzem*, Redakcyjny komentarz – dodatek do „Rzeczpospolitej", stan prawny maj 2011 r., Warszawa, s. 73.

informacji, których ujawnienie mogłoby narazić pracodawcę na szkodę, przestrzeganie tajemnicy określonej odrębnymi przepisami oraz przestrzeganie w zakładzie pracy zasad współżycia społecznego (art. 100 k.p.).

Przepis art. 100 § 1 k.p. konkretyzuje określone w art. 22 § 1 k.p. obowiązki pracownika stanowiące istotę stosunku pracy, czyli „wykonywanie pracy określonego rodzaju na rzecz pracodawcy i pod jego kierownictwem". Podległość pracownika pracodawcy jest jednym z głównych wyznaczników stosunków społecznych, stanowiących przedmiot prawa pracy[84]. Kierownictwo pracodawcy oznacza możliwość wydawania przez niego poleceń, które są wiążące dla pracownika, jeżeli nie są sprzeczne z umową i prawem. Pracownik ma obowiązek wykonania polecenia, jeżeli spełnia ono trzy warunki: dotyczy pracy, jest zgodne z przepisami prawa pracy oraz zgodne z umową o pracę. Zgodność polecenia z umową o pracę oznacza przede wszystkim polecenie wykonywania prac (czynności) wynikających z określonego w umowie rodzaju pracy. Pracownik jest obowiązany do wykonywania innej pracy tylko wtedy, gdy wynika to z przepisu szczególnego (w tym zakresie w szczególności art. 42 § 4 k.p. oraz art. 81 § 3 k.p.). Odnosi się to także do innych elementów umowy, np. miejsca i czasu pracy. Wymóg zgodności polecenia z prawem obejmuje nie tylko prawo pracy, ale także wszelkie inne gałęzie prawa[85]. Co prawda, pracownik może odmówić wykonania polecenia, ale – aby nie narazić się na żadne negatywne konsekwencje z tym związane – odmowa wykonania polecenia może mieć miejsce tylko wtedy, gdy narusza ono omówione wyżej warunki. Odmowa wykonania polecenia przez pracownika wiąże się bowiem z ryzykiem, że zostaną wobec niego zastosowane sankcje przez pracodawcę, a organ rozpoznający spór (sąd) podzieli punkt widzenia pracodawcy, a nie wnoszącego powództwo pracownika. Co więcej – takie restrykcyjne stanowisko w tym zakresie podzielił Sąd Najwyższy[86], który wskazał, że bezprawna i świadoma odmowa wykonania polecenia, zagrażająca istotnym interesom pracodawcy, uzasadnia nawet rozwiązanie umowy o pracę bez wypowiedzenia z winy pracownika (art. 52 § 1 pkt 1 k.p.).

Jak wynika z powyższego, pracodawca posiada szeroki wachlarz instrumentów prawnych, dzięki którym może faktycznie realizować czynności kontrolne wobec swoich pracowników. Nadzór ten prowadzić ma do zabezpieczenia własnych interesów poprzez uzyskiwanie jak największej wydajności pracy zatrudnionych pracowników, co wiąże się przecież z minimalizowaniem kosztów. Pracodawca umocowany jest zatem do prowadzenia ciągłego nadzoru, który chronić ma go przed zbytecznymi lub nieuzasadnionymi wydatkami, czy wręcz

---

[84] U. Jackowiak (red.), M. Piankowski, J. Stelina, W. Uziak, A. Wypych-Żywicka, M. Zieleniecki, *Kodeks pracy z komentarzem*, Warszawa 2004, s. 340.

[85] K. Jaśkowski, E. Maniewska, *Kodeks pracy. Komentarz. Ustawy towarzyszące z orzecznictwem. Europejskie prawo pracy z orzecznictwem*, t. I i II, Oficyna Wolters, Warszawa 2009, s. 185 i n. oraz 299 i n.

[86] Wyrok SN z dnia 12 czerwca 1997 r., I PKN 211/97, OSNAPiUS 1998, nr 11, poz. 323.

chronić przed poniesieniem szkody, której można było zapobiec. Przysługujące mu uprawnienia – nakładają jednak na pracodawcę niebezpieczeństwo wystąpienia w procesie karnym skarbowym w charakterze podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej. Jako podmiot zastępowany przez swojego pracownika, wykonującego czynności w ramach zakresu swoich obowiązków, winien liczyć się z koniecznością ciągłego nadzoru nad ich realizacją. Czuwać powinien zatem nad tym, w jaki sposób pracownik wykonuje swoją pracę, czy czynności przez niego dokonywane mieszczą się w granicach jego obowiązków bądź uprawnień, wreszcie – czy pracownik wykonujący pewne czynności służbowe, a działający jako zastępca swojego pracodawcy, nie dopuszcza się czynów karalnych, w tym przestępstw skarbowych. Świadomość podmiotu zastępowanego odnośnie do poczynań pracownika dotyczyć ma w szczególności tych jego działań, które zakreślone są przez zakres jego obowiązków służbowych, ale także i tych, które się z nimi wiążą. W razie popełnienia przez pracownika przestępstwa skarbowego, którego znamiona zrealizowane zostały w związku z prowadzeniem spraw pracodawcy, spełniony zostaje warunek wskazany w treści art. 24 § 1 k.k.s.

Oczywiście do nałożenia odpowiedzialności posiłkowej konieczne jest wykazanie związku przyczynowego pomiędzy przestępstwem skarbowym popełnionym przez sprawcę (pracownika) a odniesieniem lub możliwością odniesienia korzyści majątkowej przez podmiot reprezentowany (pracodawcę) przez tegoż sprawcę. Co więcej – sprawca musi jednak działać nie wyłącznie na własny rachunek, lecz w interesie odpowiedzialnego, gdyż chodzi o sprawcę czynu prowadzącego cudze sprawy i to w sposób mogący co najmniej przysporzyć mu korzyści[87]. Tym samym rozróżnić należy pojęcie „działanie w imieniu" od pojęcia „działania w interesie" innej osoby. Działanie w imieniu innej osoby polega na podejmowaniu czynności na podstawieupoważnienia wynikającego z podziału czynności. Działanie w interesie innej osoby nie oznacza wcale działania z jej upoważnienia. Dlatego właśnie kontrolowanie poczynań zastępcy w zakresie tej pierwszej płaszczyzny jest tak istotne. Pewnego rodzaju niepokojące sygnały w zachowaniu zastępcy, takie jak zaniedbania, nienależyta staranność, brak dbałości, staranności czy też rzetelności – mogą sugerować, iż wybór zastępcy był nieprawidłowy. Wiedza taka może doprowadzić do podjęcia stosownej decyzji o zmianie zastępcy, czyli w konsekwencji uchronić od ponoszenia odpowiedzialności posiłkowej. Sam bowiem brak świadomości po stronie pracodawcy – odnośnie do korzyści, które odniósł lub mógł odnieść w związku z przestępstwem skarbowym popełnionym przez jego pracownika czy też w ogóle o samym przestępstwie, wyłącza jedynie jego własną odpowiedzialność karną skarbową, nie jest jednak okolicznością wyłączającą odpowiedzialność posiłkową. Wynika to jasno ze wskazanej powyżej reguły. Działanie w interesie innej osoby nie oznacza wcale działania

---

[87] Zob. Z. Siwik, *Systematyczny komentarz…*, s. 377; T. Grzegorczyk, *Odpowiedzialność posiłkowa…*, s. 24–25.

z jej upoważnienia czy też przyzwolenia. Ona sama może pozostawać w nieświadomości uzyskiwanej korzyści pochodzącej z cudzego przestępstwa (lub możliwości jej osiągnięcia), co wyłącza jej odpowiedzialność karną w tym zakresie, niemniej jednak jako podmiot zastępowany – winien sam dochować starań w przedmiocie nadzoru nad własnym zastępcą.

Kwestia odpowiedzialności posiłkowej podmiotu zastępowanego jeszcze bardziej się komplikuje w sytuacji, kiedy w rolę zastępcy wciela się osoba działająca w jakimkolwiek innym charakterze, niż dotąd omówione. Jest to bowiem ostatni podmiot, któremu art. 24 § 1 k.k.s. przyznał walor „zastępcy". Rodzi się zatem pytanie, jakiego rodzaju „zastępstwo" można uznać za „działanie w jakimkolwiek innym charakterze"? Ustawodawca bowiem w tym zakresie posłużył się pojęciem nieostrym, niedookreślonym. Nie została także ujęta w Rozdziale piątym kodeksu karnego skarbowego (art. 53 k.k.s.), zawierającym objaśnienia wyrażeń ustawowych, definicja ustawowa tego pojęcia. Wykładnia literalna treści art. 24 § 1 k.k.s. nie prowadzi także do osiągnięcia satysfakcjonujących wniosków, tym samym niezbędna staje się interpretacja systemowa, z nawiązaniem do celu przyświecającemu ustawodawcy, który wprowadził do porządku prawnego tę właśnie omawianą instytucję.

Doprecyzowanie tego pojęcia w praktyce okazało się jednak zadaniem niełatwym, a przedstawione poniżej próby wskazania pełnego znaczenia omawianego przepisu – nie można uznać za kompleksowe opracowanie tematu. Wynika to chociażby z uwagi na przykładowe wyliczenie w treści przepisu – katalogu możliwych „zastępców", których mocodawcy mogą w przyszłości uzyskać status podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, oczywiście przy zaistnieniu pozostałych przesłanek wskazanych art. 24 § 1 k.k.s. Ten otwarty zbiór ewentualnych „zastępców" będzie przedstawiał się różnorako – w zależności od rozważanej dziedziny prawa i charakterystycznych dla niej instytucji. Inaczej np. katalog ten zdefiniuje prawo cywilne (zleceniobiorca, agent, pośrednik), inaczej zaś prawo handlowe (korzystający z sieci franchisingowej, udzielanie sublicencji znaku towarowego w umowach subfranchisingowych – umocowanie biorcy do zawierania umów subfranchisingowych z kolejnymi biorcami), inaczej jeszcze prawo spółek (prezes zarządu). Oczywiście, w zakresie nieuregulowanym przez przepisy szczególne w tej materii, zastosowanie będą miały ogólne przepisy prawa cywilnego, jako głównej gałęzi prawa, z której wykształciły się omawiane wyżej dziedziny.

W doktrynie przedmiotu przedstawione powyżej sformułowanie ustawowe „**działania w jakimkolwiek innym charakterze**" interpretowane jest w ten sposób, iż: „może to być nawet osoba, która samodzielnie załatwia cudzą sprawę, przy świadomym zaangażowaniu się osoby zastępowanej w to działanie zastępcy lub godzenie się na popełnienie przez nią przestępstwa skarbowego"[88]. Do tej

[88] Z. Siwik, *Systematyczny komentarz*…, s. 379.

kategorii zaliczyć można także i takie osoby, które załatwiają takie sprawy bez wyraźnego umocowania[89], lecz za wiedzą i zgodą podmiotu, w którego interesie podejmują określone czynności. Termin pojęciowy „zastępca" z art. 24 § 1 k.k.s. obejmuje również osoby, które działają na zlecenie zastępcy, jeżeli takie dalsze zastępstwo wypływa z woli podmiotu zastępowanego. Każde z powyższych dookreśleń odnieść należy do analizowanego wówczas stanu faktycznego i podejmowanych prób skutecznej subsumcji do treści normy (art. 24 § 1 k.k.s.), zależy to więc od konkretnych okoliczności sprawy. Przykłady wskazane przez komentatorów przedmiotu można poszerzyć przez odniesienie się do różnorodnych instytucji, zawierających w sobie aspekt „zastępstwa", koncentrując się przy tym na tych, które najczęściej występują w obrocie.

Występujące w polskich realiach zjawisko obchodzenia przez pracodawców przepisów prawa pracy przez stosowanie umów cywilnoprawnych do zatrudnienia pracowniczego – powoduje zawieranie dużej liczby umów **z**lecenia. W przekonaniu pracodawców jest to proste wyjście, które legalnie prowadzi do minimalizowania kosztów, uzyskując przy tym taką samą efektywność. Bez zagłębiania się w dalsze rozważania w tym przedmiocie, czy też ich zasadność, mamy obecnie do czynienia z tego rodzaju zjawiskiem[90]. Stwarza to podstawy do porównywania osoby pracownika z osobą zleceniobiorcy, szczególnie w nawiązaniu do podobieństwa relacji obydwu podmiotów – z podmiotem przez nich zastępowanym. Zleceniobiorca bowiem – przyjmujący zlecenie – zobowiązuje się do dokonania określonej czynności prawnej dla dającego zlecenie. W braku odmiennej umowy zlecenie obejmuje umocowanie do wykonania czynności w imieniu dającego zlecenie (art. 734 k.c.). Co więcej, przy umowie zlecenia występuje szczególne domniemanie – domniemanie posiadania pełnomocnictwa przez zleceniobiorcę. Oczywiście, stosunek pełnomocniczy należy odróżnić od stosunku podstawowego („stosunku będącego podstawą pełnomocnictwa" – art. 101 i 106 k.c.), z którego wynika sens (cel) udzielenia pełnomocnictwa. Mimo funkcjonalnego powiązania tych dwóch węzłów formalnych w sensie prawnym są one zasadniczo odrębne i niezależne. Wyjątkiem od reguły jest występujące na gruncie obowiązujących przepisów pełnomocnictwo domniemane z art. 734 § 1 k.c. – domniemanie istnienia pełnomocnictwa z uwagi na zawarcie umowy zlecenia[91].

W tym miejscu pojawiają się jednak inne podobne instytucje prawne, takie jak umowa franchisingu, agencyjna czy pośrednictwa. Każda z nich opiera się na realizacji określonych czynności.

---

[89] T. Grzegorczyk, *Kodeks karny skarbowy…* 2009, s. 175.

[90] Zob. szerz: Z. Góral, H. Lewandowski, *Przeciwdziałanie stosowaniu umów cywilnoprawnych do zatrudnienia pracowniczego*, PiZS 1996, nr 12, s. 21, gdzie słusznie wskazano, że: „Zleceniobiorca nie realizuje swojego zobowiązania pod kierownictwem dawcy zlecenia".

[91] P. Bodył Szymala, *O udzielonym bankowi pełnomocnictwie nieodwołalnym lub niegasnącym na wypadek śmierci. Teza nr 2*, „Prawo Bankowe" 2007, z. 10, poz. 32.

Podstawową różnicą między **umową zlecenia** a **umową franchisingu** jest fakt wykonywania przez przyjmującego zlecenie na rzecz zleceniodawcy tylko czynności określonych w umowie. Korzystający z sieci franchisingowej działa we własnym imieniu i na własny rachunek. Podejmuje też czynności, które niekoniecznie muszą być określone w umowie. Różny jest zatem zakres działalności stron w obu umowach. Za swoją działalność korzystający z sieci nie pobiera wynagrodzenia, a wprost przeciwnie – zobowiązany jest do uiszczenia opłat na rzecz udostępniającego sieć. Konstrukcja odpłatnego charakteru umowy jest w obu przypadkach różna. W przeciwieństwie do zlecenia umowa franchisingu ma charakter stały, ciągły. Nie wygasa przez wykonanie określonej usługi[92]. Mimo znikomych podobieństw pomiędzy umowami zlecenia i franchisingu, nad zastosowaniem przepisów dotyczących umowy zlecenia można się zastanawiać przy poszczególnych postanowieniach umowy franchisingu, np. dotyczących udzielania pomocy korzystającemu z sieci przez udostępniającego. W związku z tym, że czynności te nie będą miały charakteru prawnego, a raczej będą to czynności faktyczne, podstawą do zastosowania przepisów z zakresu umowy zlecenia stanie się art. 750 k.c. zamiast art. 734 k.c. Należy przy tym pamiętać, że w porównaniu z umową zlecenia role stron w umowie franchisingu są odwrócone. Wynika to, m. in., z określenia konstrukcji odpłatności umowy[93].

W zakresie różnic pomiędzy **umową zlecenia** a **umową agencyjną** podnieść należy, iż agent zobowiązany jest do podejmowania nie tylko działań wskazanych umową, ale również wszystkich innych, które są konieczne do zabezpieczenia praw dającego zlecenie. W odróżnieniu od przyjmującego umowę zlecenia, czynności zwykle dokonywane przez agenta stanowią część (lub całość) jego obowiązków zawodowych, wykonywanych w ramach pracy zawodowej. W związku z tym czynności skutkujących zawieraniem umów dokonuje na własne ryzyko. Podobnie jak przyjmujący zlecenie działa samodzielnie, w wybrany przez siebie sposób. Może przyjmować wskazówki i sugestie od dającego zlecenie. Wskazane jest nawet, aby otrzymał wskazówki dotyczące rodzaju umów interesujących drugą stronę. Umowa oparta jest na stosunku zaufania pomiędzy stronami; agent zobowiązany jest w każdych okolicznościach do zachowania lojalności wobec dającego zlecenie. W stosunkach z osobami trzecimi powinien powstrzymać się od podejmowania działań na jego szkodę[94].

Nie można także utożsamiać **umowy zlecenia** z **umową pośrednictwa**, albowiem zakres umowy zlecenia obejmuje wyłącznie czynności prawne. Podporządkowanie pośrednictwa wprost umowie zlecenia jest na gruncie aktualnie

---

[92] K. Bagan-Kurluta, *Franchising a podobne instytucje prawne*, „Rejent" 1999, z. 1, poz. 55. Teza nr 1.

[93] *Ibidem*, Teza nr 2.

[94] *Ibidem*, Teza nr 3.

obowiązujących przepisów wyłączone. Byłoby to teoretycznie możliwe, gdyby przedmiot świadczenia zleceniobiorcy ujęty był w ustawie szeroko i obejmował wykonanie czynności wszelkiego rodzaju (nie tylko prawnych)[95].

Uwzględniając te ostatnie sposoby działań gospodarczych, przy których może mieć miejsce prowadzenie cudzych spraw w rozumieniu § 1 art. 24 k.k.s., należy wszak mieć na uwadze, że ich prowadzenie nie wyklucza jednoczesnego prowadzenia spraw „własnych". Z tym jednak, że tam, gdzie sprawca czynu skarbowego działa w ramach działalności prowadzonej we własnym imieniu i na własny rachunek (franchising), nie dochodzi do prowadzenia spraw cudzych, jak wymaga tego odpowiedzialność posiłkowa. Tam natomiast, gdzie działa jedynie samodzielnie, choćby i na własne ryzyko gospodarcze, możliwe jest – w dalszych działaniach – przyjęcie działań w zakresie prowadzenia spraw cudzych.

Od **umowy zlecenia** należy odróżnić także **umowę komisu**, która jest swoistym rodzajem umowy pośrednictwa. Zgodnie z treścią art. 765 k.c. przez umowę komisu przyjmujący zlecenie (komisant) zobowiązuje się za wynagrodzeniem (prowizja) w zakresie działalności swego przedsiębiorstwa do kupna lub sprzedaży rzeczy ruchomych na rachunek dającego zlecenie (komitenta), lecz w imieniu własnym. W tym zakresie wskazać należy, że komisant nie nabywa towarów od komitenta, umowy zawiera w swoim imieniu, ale na cudzy rachunek. W związku z tym konieczne jest przeniesienie własności rzeczy z komisanta na komitenta. Komisant, czyli pośrednik, nigdy nie działa na własny rachunek, mimo że osoba zlecająca mu zawarcie umowy pozostaje w cieniu[96].

Kolejnym rodzajem pośrednictwa jest umowa o czynności pośrednictwa ubezpieczeniowego. Za umowę brokerską w zakresie ubezpieczeń uznać należy taką umowę, na mocy której broker ubezpieczeniowy zobowiązuje się wobec szukającego ochrony ubezpieczeniowej lub ubezpieczającego do wykonania czynności z zakresu pośrednictwa ubezpieczeniowego. Umowę tę charakteryzuje zatem, po pierwsze, jej świadczenie, po drugie, fakt, że jedną z jej stron jest zawsze broker ubezpieczeniowy, który nadto spełnia to świadczenie. Rozwiązaniem typowym dla umowy brokerskiej w zakresie ubezpieczeń, najczęściej występującym w praktyce, jest także formalna nieodpłatność tej umowy. Ze względu na zakres usług wchodzących w zakres pośrednictwa ubezpieczeniowego brak jest podstaw do wyróżniania go obok i niejako na równi z pośrednictwem cywilnym lub handlowym. Samo pośrednictwo handlowe uznać należy za typ pośrednictwa cywilnego, a pośrednictwo ubezpieczeniowe stanowi jeden z podtypów pośrednictwa handlowego[97].

---

[95] A. Burzak, *Umowa o pośrednictwo*, *cz. I. Teza nr 1*, PPH 1992, z. 2, poz. 14.

[96] K. Bagan-Kurluta, *Franchising…*, Teza nr 6.

[97] J. Pokrzywniak, *Umowa brokerska jako umowa o czynności pośrednictwa ubezpieczeniowego. Teza nr 1 i 2*, RPEiS 2002, z. 3, poz. 97.

W doktrynie pojawiają się także poglądy, które starają się ustalić kwalifikację i charakter prawny ubezpieczeniowej umowy brokerskiej, a nawiązujące do treści art. 750 k.c., zgodnie z którym do umów o świadczenie usług, które nie są uregulowane innymi przepisami, stosuje się odpowiednio przepisy o zleceniu. Komentatorzy przedmiotu podnoszą, że jeśli zadania brokera ograniczone są do pośredniczenia w zawarciu jednej lub kilku umów ubezpieczenia i nie obejmują dokonywania czynności prawnych w imieniu ubezpieczającego, mamy do czynienia ze stanem faktycznym objętym postanowieniami art. 750 k.c. „Przepis art. 750 k.c. znajdzie również zastosowanie w przypadku świadczenia przez brokera innych usług o charakterze czynności faktycznych, a więc przede wszystkim doradztwo w zakresie *risk management*, opieka nad polisą, doradztwo prawne, pomoc przy likwidacji szkód itp. Przepis art. 750 k.c. nie dotyczy umów brokerskich, których przedmiotem są usługi o treści ograniczonej wyłącznie do czynności prawnych. Tego rodzaju umowy należy kwalifikować [...] jako umowy zlecenia”[98].

Omawiając instytucję pośrednictwa – oczywiście nie można zapominać o **umowie zlecenia maklerskiego.** Także i w tym przypadku umowy te poddane zostały analizie i porównaniu odnośnie do występujących podobieństw bądź różnic. W wypadku zlecenia maklerskiego rezultatem jest zbycie lub nabycie papierów wartościowych. Z istoty zlecenia maklerskiego wynika, że z punktu widzenia zasad odpowiedzialności kontraktowej dom maklerski zaspokaja interes wierzyciela przez sam fakt podjęcia wymaganych od niego czynności, przy zachowaniu należytej staranności i w najlepiej pojętym interesie wierzyciela. Porównując tę umowę z umową komisu, wskazać należy, że zarówno zobowiązanie komisanta, jak i domu maklerskiego jest zobowiązaniem starannego działania. W obu umowach przyjmujący zlecenie nie gwarantują bowiem wystąpienia rezultatu, gdyż leży to poza sferą możności ich oddziaływania. Komisant i dom maklerski zobowiązują się do pośrednictwa, czyli stworzenia warunków do realizacji transakcji. Są osobiście zainteresowani jej dojściem do skutku, gdyż w razie niepowodzenia ponoszą ryzyko utraty prawa do prowizji. Koszty czynności podejmowanych przez komisanta i dom maklerski są bowiem pokrywane w przeważającej mierze lub wyłącznie z prowizji. Ponadto nie należy utożsamiać rezultatu zobowiązania z przesłankami, od spełnienia których zależy zapłata prowizji[99]. Z drugiej jednak strony *de lege lata* nie można zakwalifikować umowy zlecenia maklerskiego jako umowy komisu, ponieważ elementy przedmiotowo istotne umowy komisu różnią się od elementów przedmiotowo

---

[98] M. Fras, *Kwalifikacja i charakter prawny ubezpieczeniowej umowy brokerskiej. Teza nr 1*, PUG 2000, z. 7–8, poz. 2.

[99] M. Romanowski, *Odpowiedzialność kontraktowa domu maklerskiego z tytułu umowy o pośrednictwo giełdowe. Teza nr 2 i 3*, Glosa w „Przeglądzie Prawa Gospodarczego” 1998, z. 12, poz. 1.

istotnych zlecenia maklerskiego. Podobnie jak sprzedaż lub kupno nieruchomości w imieniu własnym, ale na rachunek innej osoby, dokonywane za zapłatą w zakresie działalności przedsiębiorstwa nie mogą być uznane w świetle brzmienia art. 765 k.c. za komis[100].

Omawiając instytucje, których cel określić można jako ustanawianie osoby trzeciej do dokonania pewnych czynności, czyli powoływania pewnego rodzaju zastępcy, nasuwa się pytanie, a co w sytuacji, kiedy zastępstwo to nie posiada prawnego umocowania. Pomocne wtedy okazują się przepisy prawa cywilnego regulujące sytuację prowadzenia cudzych spraw bez zlecenia (art. 752–757 k.c.). Stosownie do art. 752 k.c. – kto bez zlecenia prowadzi cudzą sprawę, powinien działać z korzyścią osoby, której sprawę prowadzi, i zgodnie z jej prawdopodobną wolą, a przy prowadzeniu sprawy obowiązany jest zachowywać należytą staranność. Na wstępie podkreślić należy jednak, iż przepisy kodeksu cywilnego o prowadzeniu cudzych spraw bez zlecenia mają charakter subsydiarny, tj. wchodzą w zastosowanie wtedy, gdy stosunek prawny między stronami nie jest uregulowany w łączącej je umowie lub w odrębnych przepisach ustawy[101]. I dalej – przepisy o prowadzeniu cudzych spraw bez zlecenia znajdują zastosowanie wtedy, gdy prowadzącego nic nie upoważnia, ani nic nie zobowiązuje, do działania na rzecz osoby zainteresowanej. Konsekwentnie, nie może być mowy o prowadzeniu cudzych spraw bez zlecenia w sytuacji, gdy istnieje jakikolwiek obowiązek prawny do podjęcia określonych czynności. Zakres podstaw do działania, które wykluczają zakwalifikowanie go jako prowadzenie cudzych spraw bez zlecenia, jest szeroki. Podstawę taką może stanowić stosunek cywilno-prawny albo administracyjno-prawny, może ona wynikać bezpośrednio z ustawy. W szczególności, osoba pełniąca funkcję na podstawie uprawnień wynikających z przepisów prawa administracyjnego, w zakresie tych czynności, nie jest osobą prowadzącą cudzą sprawę bez zlecenia[102]. Co więcej – przepisy o prowadzeniu cudzych spraw bez zlecenia nie znajdują zastosowania, jeżeli prowadzący sprawę jest przekonany, że załatwia sprawę własną, lecz okaże się, że sprawa była cudzą. Nie dotyczą też działania organu władzy publicznej, organ taki bowiem działa na podstawie i w granicach prawa. Wyłączona powinna być tym samym w odniesieniu do działań organu władzy publicznej możliwość „bezpodstawnego przypuszczenia", że załatwia sprawę innej osoby. Przepisy kodeksu cywilnego o prowadzeniu cudzych spraw bez zlecenia zakładają, że osoba prowadząca sprawę jest przeświadczona o tym, że załatwia sprawę innej osoby, którą z różnych przyczyn wyręcza. Zakładają też zamiar prowadzącego przysporzenia korzyści osobie, której sprawę podjął się prowadzić.

---

[100] Zob. szerzej: M. Romanowski, *Zlecenie maklerskie a umowy pokrewne. Teza nr 4*, PPH 1996, z. 1, poz. 8.

[101] Wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 6 października 2004 r., I ACa 614/04, TPP 2004/3-4/163.

[102] Wyrok SN z dnia 30 czerwca 2005 r., IV CK 784/04, LEX nr 183613.

Zatem wyłączone jest stosowanie tych przepisów w sytuacji, gdy prowadzący sprawę jest przeświadczony o posiadaniu tytułu prawnego do ingerencji w cudzą sprawę, a intencją zajęcia się nią nie było przysporzenie komuś innemu korzyści[103].

Na koniec tych rozważań należy podkreślić, iż niezależnie od podmiotu działającego jako „zastępca" – stosownie do dyspozycji normy art. 24 § 1 k.k.s. – nie jest dopuszczalne zastosowanie instytucji odpowiedzialności posiłkowej w sytuacji, gdy podejmowane przez zastępcę czynności nie mieściły się w zakresie załatwiania spraw podmiotu zastępowanego. Skoro zastępca nie realizował w danym przypadku jakichkolwiek spraw podmiotu zastępowanego – dokonywał tym samym czynności własnych i to wyłącznie własnych. Tym samym fakt popełnienia przestępstwa skarbowego w czasie wykonywania czynności osobistych nie może obciążać podmiotu, który odpowiedzialny jest wyłącznie za działania zastępcy wtedy, gdy ten wykonuje czynności z zakresu służbowych. Akceptacja takich czynności przez podmiot, w którego interesie zostałyby podjęte, dokonana już jednak *ex post* nie jest z tego punktu widzenia relewantna.

3.2.2. Uzyskanie korzyści majątkowej lub możliwość jej uzyskania z działania zastępcy, jako warunek odpowiedzialności podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo

Prawnokarną instytucję odpowiedzialności posiłkowej zastosować można jedynie w sytuacji zaistnienia także drugiego warunku, a mianowicie uzyskania przez zastępowanego – z działania zastępcy popełniającego w ramach tego zastępstwa – korzyści majątkowej lub zaistnienia możliwości jej uzyskania. Zatem zastosowanie odpowiedzialności posiłkowej warunkowane jest ustaleniem, że podmiot, w stosunku do którego ma to nastąpić, odniósł lub mógł odnieść korzyść majątkową z popełnionego przez sprawcę przestępstwa skarbowego. Nie jest więc konieczne faktyczne odniesienie z popełnionego czynu zabronionego korzyści majątkowej. Wystarczy sama tylko potencjalna możliwość jej uzyskania.

Z punktu widzenia przesłanek stosowania instytucji odpowiedzialności posiłkowej nie jest natomiast relewantne ustalenie stanu świadomości podmiotu zastępowanego, odnośnie do uzyskania (możliwości uzyskania) przez niego takiej bezprawnej korzyści majątkowej w następstwie podjęcia przez zastępcę czynności penalizowanych jako przestępstwo skarbowe. Sprawca musi jednak działać nie wyłącznie na własny rachunek, lecz i w interesie odpowiedzialnego, gdyż chodzi o sprawcę czynu prowadzącego cudze sprawy i to w sposób mogący co najmniej przysporzyć mu korzyści[104]. W doktrynie reprezentowane jest też stanowisko, że spełnione są przesłanki

---

[103] Wyrok SN z dnia 9 marca 2004 r., I CK 576/03, LEX nr 183735.

[104] Zob. Z. Siwik, *Systematyczny komentarz*…, s. 377; T. Grzegorczyk, *Odpowiedzialność posiłkowa*…, s. 24–25; idem, *Kodeks karny*... 2009, s. 174; F. Prusak, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2003, s. 46.

do zastosowania instytucji odpowiedzialności posiłkowej w sytuacji, kiedy sprawca przestępstwa skarbowego, choć podejmował określone czynności w charakterze zastępcy innego podmiotu, to jednak działał wyłącznie w celu przysporzenia korzyści majątkowej jedynie dla siebie[105]. Aby potwierdzić jego zasadność, przytacza się argument, iż na gruncie art. 24 § 1 k.k.s. relewantne znaczenie ma wyłącznie ustalenie, czy podmiot odpowiedzialny posiłkowo odniósł albo mógł odnieść z popełnionego przestępstwa skarbowego jakąkolwiek korzyść majątkową. Taka wykładnia przepisów pomija jednak *ratio legis* omawianej instytucji. Działanie przez sprawcę wyłącznie na swoją korzyść z prawnego punktu widzenia nie jest prowadzeniem spraw cudzych, a przy tym wyklucza potencjalną możliwość przysporzenia korzyści zastępowanemu, co eliminuje możliwość wdrożenia odpowiedzialności posiłkowej. Jeśli natomiast w pełnym zakresie działanie sprawcy nakierowane było wyłącznie na korzyść zastępowanego w celu przysporzenia mu korzyści, bez uzyskania korzyści dla siebie, jak i wtedy, gdy było ono nakierowane na uzyskanie korzyści zarówno dla siebie, jak i dla zastępowanego, warunek oznaczony w art. 24 § 1 k.k.s. jest spełniony.

Jak wynika z definicji ustawowej, zawartej w treści art. 53 § 13 k.k.s. – korzyścią majątkową lub osobistą jest korzyść zarówno dla siebie, jak i dla kogo innego. Do nowelizacji z 28 lipca 2005 r. przepis ten definiował dość precyzyjnie pojęcie korzyści majątkowej, wskazując, iż jest to zwiększenie aktywów lub zmniejszenie pasywów dla siebie, innej osoby fizycznej lub dla osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej bądź dla zorganizowanej grupy lub związku mających na celu popełnienie przestępstwa lub wykroczenia skarbowego albo powszechnego. Zmianę wprowadzoną wskazaną nowelizacją tłumaczono potrzebą „dostosowania się do wiodącej definicji legalnej zawartej w kodeksie karnym z 1997 r." oraz „rezygnacją z nadmiernej kazuistyki", zgodnie z wymogami zasad techniki legislacyjnej[106]. Mając na uwadze całokształt przepisów prawa karnego skarbowego, w zasadzie brak jest odwołania się w nich do pojęcia korzyści osobistej, występuje natomiast wielokrotnie odwołanie do pojęcia korzyści majątkowej. Idąc tym torem – odpowiedzialność posiłkowa uzależniona jest od możliwości uzyskania „jakiejkolwiek korzyści majątkowej" z przestępstwa osoby trzeciej, a nie innej korzyści. Poprzednio obowiązujący przepis i jego treść bardziej zatem odpowiadały potrzebom regulacji zawartych w kodeksie karnym skarbowym[107]. Obecna definicja jest definicją krytykowaną przez przedstawicieli doktryny i uznaną przez nich – tak jak i w kodeksie karnym – za definicję zakresowo niepełną[108]. Przepis ten bowiem – będąc jedynie

---

[105] G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A.R. Światłowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007, s. 130.

[106] Uzasadnienie projektu noweli, s. 17.

[107] T. Grzegorczyk, *Kodeks karny…* 2009, s. 216–217.

[108] Zob. np. *ibidem*; L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny…*, s. 121; J. Giezek (red.), N. Kłączyńska, G. Łabuda, *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, LEX, 2007; J. Majewski, [w:] A. Zoll (red.), *Kodeks karny. Część ogólna*, t. I, Kraków 2004, s. 1407.

pretekstem do rozważań na temat korzyści majątkowej i osobistej – w gruncie rzeczy ich istoty wcale nie definiuje. Wskazuje on jedynie na to, że charakter majątkowy lub osobisty korzyści nie jest uzależniony od tego, czy działający podmiot (sprawca przestępstwa) uzyskuje ją dla siebie, czy też przypada ona w udziale – jako rezultat jego zachowania – innej osobie. Tak szeroko rozumiana korzyść – zarówno majątkowa, jak i osobista – pozostaje zatem niezdefiniowana, ustawodawca zaś ogranicza się do stwierdzenia, że nie musi ona przypadać w udziale samemu sprawcy czynu zabronionego, co skądinąd może wywoływać dość poważne problemy interpretacyjne. Walor komentowanego przepisu jest natomiast taki, że utrwala on podział korzyści na majątkowe i osobiste.

W doktrynie wskazuje się, że – wbrew pozorom – nie tak łatwo odróżnić korzyść majątkową od osobistej. Na ogół przyjmuje się, że pierwsza z tych korzyści wchodzi w rachubę, wówczas gdy ma ona wartość ekonomiczną[109] lub służy przede wszystkim zaspokojeniu potrzeby materialnej[110]. Rzecz jednak w tym, że – na co słusznie wskazuje J. Majewski – nierzadko bywa tak, że określone dobro służy jednoczesnemu zaspokojeniu potrzeb materialnych oraz niematerialnych. Sytuacja taka mogłaby zaś prowadzić do nieuprawnionej, zdaniem tego autora, podwójnej kwalifikacji osiągniętej korzyści jako zarówno majątkowej, jak i osobistej, podczas gdy podział ten winien być na gruncie obowiązujących przepisów podziałem rozłącznym[111]. Pojawia się wątpliwość, czy w istocie podział ten musi być rozłączny, skoro – na co J. Majewski sam zresztą nie bez racji wskazuje – rozłączny wcale nie jest. Przyjęcie alternatywy rozłącznej (albo korzyść majątkowa, albo korzyść osobista) musiałoby wszak prowadzić do konkluzji, że koniunkcyjne osiągnięcie przez sprawcę korzyści majątkowej i osobistej – czego wykluczyć przecież się nie da – nie realizowałoby znamion tych typów czynów zabronionych, do których korzyść majątkowa lub osobista należy, albowiem stanowiłoby ono jakąś trzecią, nieuwzględnioną przez ustawodawcę postać korzyści o mieszanym charakterze. Należałoby chyba zatem przyjąć, że chodzi w tym przypadku raczej o alternatywę prostą, nie zaś rozłączną.

Zachowanie sprawcy realizujące znamiona dowolnego typu czynu zabronionego z jednej strony powoduje zazwyczaj jakieś ujemne następstwa (prowadzi wszak ono do naruszenia lub narażenia na niebezpieczeństwo dobra prawem chronionego), z drugiej natomiast strony w pewnych sytuacjach może przynosić korzyści nieograniczonemu, a niekiedy nawet trudnemu do zidentyfikowania kręgowi osób, mimowolnych beneficjentów popełnionego przestępstwa. Jako przykład niech posłuży przestępstwo stypizowane w art. 183 ustawy z 29 lipca 2005 r.

---

[109] Zob. np. M. Surkont, *Łapownictwo*, Sopot 1999, s. 110.

[110] Tak np. O. Górniok, *O pojęciu korzyści majątkowej w Kodeksie karnym (problemy wybrane)*, PiP 1978, nr 4, s. 117.

[111] Zob. J. Majewski, [w:] A. Zoll (red.), *Kodeks karny…*, s. 1408–1409.

o obrocie instrumentami finansowymi[112], które polega na zawieraniu transakcji (zwanej przez ustawodawcę manipulacją) powodującej nienaturalne lub sztuczne ustalenie się ceny takich m.in. instrumentów finansowych, jak będące przedmiotem publicznego obrotu papiery wartościowe (np. akcje lub obligacje). Łatwo zauważyć, że korzyść majątkową może osiągnąć nie tylko sam sprawca, czyli ten, kto w sposób oszukańczy manipuluje ceną papierów wartościowych, ale także wszyscy ci ich posiadacze, którzy – nie mając żadnego udziału w przestępnym procederze – dzięki szczęśliwemu zbiegowi okoliczności nabywają papiery w momencie sztucznego obniżenia oraz zbywają w momencie sztucznego podwyższenia ich ceny. Nieodparcie nasuwa się pytanie, czy osiągnięta w ten sposób korzyść majątkowa jest korzyścią, o której mowa w analizowanym przepisie. Trudno zaprzeczyć, że – po pierwsze – ma ona charakter majątkowy, po drugie – pozostaje w oczywistym związku z popełnionym, choć skądinąd w ogóle nieuświadomionym przez beneficjentów przestępstwem oraz – po trzecie – przypada ona w udziale innym osobom. Nasuwająca się *prima facie* w kontekście omawianej tutaj definicji odpowiedź twierdząca musiałaby prowadzić do wszystkich tych konsekwencji, jakie ustawodawca wiąże z osiągniętą korzyścią majątkową (np. do jej przepadku). Wydaje się, że tego rodzaju konsekwencji, trudnej przecież do zaakceptowania, ma przeciwdziałać proponowany w literaturze oraz orzecznictwie sposób rozumienia „korzyści majątkowej", odbiegający od ewidentnie szerszego znaczenia potocznego, a wskazujący na jego swoiście prawno-karną konotację. Otóż przy takim rozumieniu korzyść majątkowa dookreślana jest przymiotnikiem zawierającym ocenę sposobu jej uzyskania. Mówi się zatem o korzyści majątkowej uzyskanej bezprawnie lub niemającej podstawy prawnej, a także o korzyści nienależnej lub niegodziwej, przeciwstawiając ją korzyści uzyskanej legalnie lub też korzyści prawnie przysługującej danemu podmiotowi[113]. Miałoby to zatem oznaczać, że korzyść majątkowa w rozumieniu komentowanego przepisu to tylko taka korzyść, którą uzyskano w sposób niegodziwy, nienależny (nie przysługujący sprawcy lub innej osobie) lub bezprawny[114]. Rzecz jednak w tym, że wskazana tutaj konotacja korzyści majątkowej w żaden sposób z przepisu tego nie wynika, co jest jedynie dodatkowym potwierdzeniem stwierdzonego na wstępie faktu, że nie zawiera on żadnej jej definicji, której sformułowanie pozostawiono w istocie doktrynie i orzecznictwu sądowemu.

---

[112] Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, Dz.U., nr 183, poz. 1538 z późn. zm.

[113] Zob. np. K. Buchała, [w:] K. Buchała, A. Zoll, *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, Kraków 1998, s. 506; A. Zoll, [w:] A. Zoll (red.), *Kodeks karny…*, s. 627; M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, *Przestępstwa przeciwko mieniu*, Kraków 1999, s. 58; J. Majewski, [w:] A. Zoll (red.), *Kodeks karny…*, s. 1411–1412; zob. także uchwałę SN z dnia 30 stycznia 1980 r., VII KZP 41/78, OSNKW 1980, nr 3, poz. 24.

[114] Zob. B. Kolasiński, *Kara grzywny w Kodeksie karnym*, „Prokuratura i Prawo" 1999, nr 3, s. 13.

Pomimo wskazanych powyżej trudności interpretacyjnych w piśmiennictwie dominuje pogląd, że korzyścią majątkową jest zysk w zakresie dóbr materialnych. Korzyść ma charakter majątkowy, gdy – o czym już wspomniano – ma wartość ekonomiczną, czyli taką, której wielkość może być wyrażona w pieniądzu, a nadto za pomocą danego dobra można zaspokoić określoną potrzebę (należy dodać – potrzebę materialną). Tym samym przez korzyść majątkową należy tu w gruncie rzeczy nadal rozumieć każde przysporzenie sobie lub komuś innemu aktywów majątkowych albo zmniejszenie pasywów dotychczasowej własności[115]. Przykładowo można tu wyliczyć pieniądze, papiery wartościowe, drogocenne przedmioty, prawa majątkowe (zapis testamentowy, darowizna, czy zwolnienie z długu, odstąpienie od egzekucji należnego świadczenia) lub uzyskanie niskooprocentowanej korzyści od polecającego albo zmniejszenie innej osobie niezbędnych wydatków.

Natomiast przez korzyść osobistą należy rozumieć korzyść w sferze pozamajątkowej[116], a więc zaspokojenie potrzeb o charakterze innym niż majątkowy lub takich, w których korzyść niematerialna ma charakter dominujący. W doktrynie pojawiają się problemy z jednoznacznym zdefiniowaniem korzyści osobistej, stąd też najczęściej sięga się do egzemplifikacji, zwracając uwagę, że może ona przybrać najrozmaitsze formy, np. pomocy w uzyskaniu prestiżowej funkcji w organizacji społecznej, protekcji, ułatwienia nawiązania znajomości z kimś, na kogo względach danej osobie zależy, rekomendowanie kogoś na stanowisko, awansowanie, przyznanie odznaczenia, wycofanie ujemnej oceny zawartej w aktach osobowych[117]. Podręcznikowym już niemal przykładem korzyści osobistej jest przyjęcie oferowanej czynności seksualnej (obcowania płciowego). Podkreśla się także – dążąc do zgeneralizowania istoty takiej korzyści – że jej cechą charakterystyczną jest brak wartości ekonomicznej lub – w ujęciu pozytywnym – zdolność do zaspokojenia (przede wszystkim czy też co najmniej w większym stopniu) potrzeby niematerialnej[118]. Korzyść osobista nie ma jednak żadnego znaczenia z punktu widzenia odpowiedzialności posiłkowej.

Należy więc pamiętać, że na gruncie tej odpowiedzialności chodzi jedynie o korzyść majątkową. Rzecz charakterystyczna, że niekiedy **pojęcie korzyści** pojawia się bądź jako **cel działania sprawcy**, stanowiący znamię kwalifikujące typ czynu zabronionego (np. art. 107 § 3 k.k.s., art. 110 k.k.s.), bądź jako jeden z **warunków różnych typów odpowiedzialności** (np. art. 108 § 2 k.k.s.). W pierwszym przypadku jednak nie stanowi ono opisu wywołanego przez sprawcę skutku, lecz

---

[115] Zob. R.A. Stefański, *Przepadek korzyści majątkowej uzyskanej przez sprawcę przestępstwa*, „Prokuratura i Prawo" 2001, nr 3, s. 155; F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, t. I, Warszawa 2006, s. 565.

[116] J. Majewski, [w:] A. Zoll (red.), *Kodeks karny…*, s. 1413–1414; F. Prusak, *Kodeks karny…*, s. 565.

[117] J. Majewski, [w:] A. Zoll (red.), *Kodeks karny…*, s. 1413–1414.

[118] Zob. M. Kulik, [w:] M. Budyn-Kulik, P. Kozłowska-Kalisz, M. Kulik, M. Mozgawa, A. Marek, *Kodeks karny: praktyczny komentarz*, Kraków 2006, s. 227.

sytuowane jest wśród znamion strony podmiotowej, charakteryzujących motywację sprawcy, zmierzającego do osiągnięcia określonego stanu rzeczy. Sprawa komplikuje się wówczas o tyle, że obiektywny rezultat w postaci powiększenia aktywów lub pomniejszenia pasywów majątkowych wcale nie musi nastąpić, a co więcej – zachowanie sprawcy może się nawet okazać nieprzydatne do wywołania takiego rezultatu. W drugim zaś aspekcie – występuje najczęściej jako jeden z warunków odpowiedzialności, sama zaś wartość faktycznie odniesionej korzyści może wskazywać na inną kwalifikację czynu czy też jego zagrożenie karą. Przy takim ujęciu istotne jest bowiem nie to, co sprawca faktycznie osiągnął lub mógł osiągnąć, lecz jedynie to, co osiągnąć zamierzał. W odniesieniu do instytucji odpowiedzialności posiłkowej – nie ma konieczności prowadzenia dalszych rozważań w tym zakresie, albowiem wykładnia literalna art. 24 § 1 k.k.s. wskazuje wyraźnie, że warunki tej odpowiedzialności zachodzą zarówno wtedy, gdy podmiot korzyść uzyskał lub chociażby mógł ją uzyskać z przestępstwa popełnionego przez zastępcę.

Niezależnie od rodzaju faktycznie uzyskanej korzyści (lub możliwości jej osiągnięcia) pochodzącej z przestępstwa karnego skarbowego, a popełnionego przez zastępcę w ramach powierzonych mu czynności, zachodzą warunki nałożenia na zastępowany podmiot odpowiedzialności posiłkowej. Wspomnieć przy tym należy, że w sytuacji, w której z przestępstwa zastępcy – podmiot zastępowany nie miał żadnej możliwości uzyskania korzyści płynącej z przestępstwa sprawcy, w tym przypadku definitywnie odpadają tym samym podstawy tejże odpowiedzialności.

3.3. Przedmiot odpowiedzialności posiłkowej

Jak już wskazano wcześniej, art. 24 k.k.s. określa także przedmiot odpowiedzialności posiłkowej, za który będzie odpowiedzialny tenże podmiot w razie nałożenia na niego odpowiedzialności przez sąd, jednakże dopiero, gdy postępowanie egzekucyjne z majątku skazanego okaże się bezskuteczna lub w części nieuregulowanej przez niego. Z treści tego przepisu wynika, że obecnie że odpowiedzialność posiłkowa ponoszona jest za karę grzywny (§ 1) i ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów (§ 2). Niezależnie od przedmiotu odpowiedzialności posiłkowej podmiotu, na który zostanie ona nałożona, została także wprowadzona obligatoryjna regulacja zobowiązywania przez sąd podmiotu, który faktycznie odniósł korzyść majątkową w związku z przestępstwem skazanego – do jej obligatoryjnego zwrotu, bez względu na to, czy nałożono już na niego odpowiedzialność posiłkową, czy też nie (§ 5). Powyższe wskazuje, że może tu dochodzić do kumulacji odpowiedzialności posiłkowej z odpowiedzialnością do zwrotu uzyskanej korzyści, o czym będzie szerzej mowa w dalszych rozważaniach.

Mając na uwadze racjonalność rozwiązania, w którym nikt nie powinien czerpać korzyści z cudzego przestępstwa, a tym samym winien być zobowiązanym do jej zwrotu w razie faktycznego jej osiągnięcia, sama odpowiedzialność posiłkowa jest posunięta dalej. Odpowiedzialnym posiłkowo nie musi być bowiem podmiot, który faktycznie uzyskał korzyść majątkową, wystarczy tylko ustalenie, że mógł ją odnieść. Takie uregulowanie wzmaga gwarancje realizacji nałożonych kar lub środka karnego (o charakterze majątkowym) na osobę skazanego, za którego ewentualnie odpowiadać będzie odpowiedzialny posiłkowo.

3.3.1. Grzywna jako przedmiot odpowiedzialności posiłkowej

Pierwszym przedmiotem, który może obejmować odpowiedzialność posiłkową, jest kara grzywny. Sama instytucja kary grzywny uregulowana jest pośrednio w treści art. 22 k.k.s., w którym wskazany jest katalog kar i innych środków orzekanych za przestępstwa skarbowe. I tak, karą za przestępstwo skarbowe jest m.in. kara grzywny w stawkach dziennych. Oczywiście w tym katalogu środków reakcji prawnej ujęte zostały też inne kary oraz środki karne, a także środki zabezpieczające, to jednakże ze względu na tematykę tego opracowania – zostaną omówione wyłącznie te, które odnoszą się do instytucji odpowiedzialności posiłkowej.

Kara grzywny w stawkach dziennych, obok kary ograniczenia wolności oraz kary pozbawienia wolności, to jedna z kar orzekana wyłącznie za przestępstwa skarbowe. Jest ona najważniejszym środkiem dolegliwości ekonomicznej zwalczania przestępstw skarbowych. Katalog kar oraz środków karnych za wykroczenia skarbowe statuuje art. 47 k.k.s., który przewiduje za popełnienie wykroczenia skarbowego wyłącznie karę grzywny (jedyna z kar w tym katalogu), jednakże jest ona określana kwotowo. Oczywiście, obok kary grzywny określanej kwotowo za wykroczenia skarbowe – przepis ten wskazuje szeroki katalog środków karnych, które także mają stanowić dolegliwość dla sprawcy dopuszczającego się popełnienia wykroczenia skarbowego. Mając jednakże na uwadze fakt, iż instytucja odpowiedzialności posiłkowej dotyczy wyłącznie przestępstw skarbowych, wskazane zostaną dyrektywy związane jedynie z karą grzywny orzekaną za przestępstwa skarbowe.

Istotna jest także sama terminologia, która posłużyła do przedstawienia reguł orzekania kary grzywny, albowiem w odróżnieniu od kodeksu karnego – kodeks karny skarbowy nie posługuje się tu określeniem „kara grzywny wymierzana w stawkach dziennych" (tak jak wygląda to w kodeksie karnym – art. 33 § 1 k.k.), lecz pojawia się zwrot „kara grzywny w stawkach dziennych" – zapewne dla odróżnienia jej od „kary grzywny określanej kwotowo" jako kary za wykroczenia skarbowe. Takie wyraźne rozróżnienie pojawia się jednak w treści tych dwóch artykułów – w art. 23 k.k.s. oraz w art. 47 k.k.s., natomiast już w dalszych przepisach posłużono się jednak ogólnym pojęciem „kara grzywny".

Odnosząc się do szczególnych dyrektyw wymiaru kary grzywny za przestępstwo skarbowe – zawarte są one w art. 23 k.k.s. Podobnie jak w kodeksie karnym, orzeka się ją poprzez określenie liczby orzeczonych stawek dziennych według ciężaru gatunkowego popełnionego przestępstwa skarbowego (przy wytycznych z art. 12 k.k.s.) oraz określenie wysokości jednej stawki według indywidualnych możliwości uiszczenia grzywny. Ostateczną kwotę grzywny ustala się, mnożąc liczbę stawek przez wielkość stawki dziennej. Zastąpienie tradycyjnego systemu kwotowego wymiaru kary grzywny za przestępstwa skarbowe przez nowy system stawek dziennych ma stworzyć gwarancję zindywidualizowanego i sprawiedliwego sposobu obliczania grzywny w celu adekwatnego dostosowania jej wysokości do osobistych możliwości płatniczych skazanego (w pewnych przypadkach także i odpowiedzialnego posiłkowo).

Kara grzywny jest przewidziana w kodeksie za przestępstwa skarbowe bądź jako jedyna kara (grzywna samoistna), bądź też jako kara orzekana obok kary pozbawienia wolności lub kary pozbawienia wolności. I tak, grzywna występuje obok kary pozbawienia wolności w sankcji kumulatywno-alternatywnej, gdy sąd może wymierzyć obie kary albo też może wybrać jedną z nich. Obejmuje ona przypadki wskazane m.in. w treści następujących przepisów: art. 54 § 1 k.k.s. (uchylanie się od opodatkowania), art. 55 § 1 k.k.s. (firmanctwo), art. 56 § 1 k.k.s. (oszustwo w postępowaniu podatkowym), art. 63 § 1 i 2 k.k.s. (wprowadzanie wyrobów akcyzowych bez prawidłowego oznaczenia), art. 65 § 1 k.k.s. (paserstwo wyrobami akcyzowymi), art. 67 § 1 i 2 k.k.s. (fałszowanie znaków akcyzy), art. 69a § 1 k.k.s. (skład podatkowy – naruszenie warunków zastosowania procedury zawieszenia poboru akcyz), art. 70 § 1, 2 i 4 k.k.s. (nielegalny obrót znakami akcyzy), art. 73a § 1 k.k.s. (zmiana przeznaczenia wyrobu akcyzowego), art. 76 § 1 k.k.s. (narażenie na nienależny zwrot podatku), art. 76a § 1 k.k.s. (wyłudzenie zwrotu wydatków VAT związanych z budownictwem mieszkaniowym), art. 77 § 1 k.k.s. (nieodprowadzenie w terminie przez płatnika pobranego podatku), art. 78 § 1 k.k.s. (niepobranie lub pobranie przez płatnika podatku zaniżonego), art. 85 § 1 i 2 k.k.s. (wyłudzenie zezwoleń celnych), art. 86 § 1 i 2 k.k.s. (przemyt celny), art. 87 § 1 i 2 k.k.s. (oszustwo celne), art. 90 § 1 i 2 k.k.s. (usuwanie towaru spod dozoru; naruszenie zamknięć celnych), art. 91 § 1 k.k.s. (paserstwo celne), art. 92 § 1 k.k.s. (narażenie na nienależny zwrot lub umorzenie należności celnej), art. 97 § 1 i 2 k.k.s. (wyłudzenie zezwolenia dewizowego), art. 106d § 1 k.k.s. (nielegalna działalność kantorowa), art. 107 § 1 – 3 k.k.s. (nielegalne urządzanie lub prowadzenie gier albo zakładów) i art. 107a § 1 k.k.s. (urządzanie lub prowadzenie gier podlegających szczególnemu nadzorowi podatkowemu z uchybieniem obowiązków zabezpieczenia).

Nawiązując do ilości orzekanych stawek dziennych grzywny, ustawodawca wyznaczył minimalne oraz maksymalne progi jej wysokości. Zgodnie z art. 23 § 1 k.k.s. najniższa liczba stawek wynosi tu 10, najwyższa zaś 720. Dolna granica grzywny (10 stawek) nie jest zmniejszona przez jakikolwiek przepis kodeksu. Natomiast górną granicę (720 stawek) można zwiększyć w dwóch przypadkach:

- przy nadzwyczajnym zaostrzeniu kary (o połowę) – art. 38 k.k.s., ale nie więcej niż do 1080 stawek (art. 28 § 2),
- przy karze łącznej grzywny (do 1080 stawek) – art. 39, w tym i za ciągi przestępstw (art. 40 § 3).

Powyższe założenia stanowią ogólne zasady orzekania kary grzywny. Jednakże przepisy części szczególnej modyfikują górne granice grzywny, ustalając je na różnym poziomie. Przykładami takich granic są wysokości do 120, 180, 240, 360, 480 i 720 stawek dziennych. Orientacyjnie wskazać można, że grzywna **do 720 stawek dziennych** przewidziana początkowo w 59 przypadkach obecnie po zmianach wywołanych kolejnymi nowelizacjami – przewidziana jest już w ponad 70 sytuacjach, np. przy przestępstwie uchylania się od opodatkowania (art. 54 § 1 i 2 k.k.s.), firmanctwa (art. 55 § 1 i 2 k.k.s.), oszustwa w postępowaniu podatkowym (art. 56 § 1 i 2 k.k.s.). Przy większości czynów akcyzowych: bezprawnego wywozu i produkcji wyrobów akcyzowych (art. 64 § 1–6 k.k.s.), paserstwie akcyzowym (art. 65 § 1–3 k.k.s.), wadliwym oznaczeniu wyrobów akcyzowych (art. 66 § 1 k.k.s.), podrabianiu lub przerabianiu znaków akcyzy (art. 67 § 1 k.k.s.), uchybieniu obowiązkowi oznakowania towarów akcyzowych (art. 68 § 1–2 k.k.s.), oszustwie wyrobami akcyzowymi (art. 69 § 1 k.k.s.), składzie podatkowym – naruszeniu warunków zastosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy (art. 69a § 1 k.k.s.), bezprawnym obrocie znakami akcyzy (art. 70 § 1–2 k.k.s.), naruszeniu warunku zwolnienia od oznaczania wyrobu znakiem akcyzy (art. 73 § 1 k.k.s.), używaniu wyrobu akcyzowego niezgodnie z jego przeznaczeniem (art. 73a § 1 i 2 k.k.s.), narażeniu na nienależny zwrot podatku (art. 76 § 1 i 2 k.k.s.), nieodprowadzeniu w terminie przez płatnika pobranego podatku (art. 77 § 1 i 2 k.k.s.), niepobraniu lub pobraniu przez płatnika podatku zaniżonego (art. 78 § 1 i 2 k.k.s.), utrudnianiu kontroli skarbowej (art. 83 § 1 k.k.s.). Ale i także czynów celnych: wyłudzeniu zezwolenia celnego (art. 85 § 1 i 2 k.k.s.), przemytu celnego (art. 86 § 1–3 k.k.s.), oszustwa celnego (art. 87 § 1–3 k.k.s.), naruszeniu warunków odprawy czasowej (art. 88 § 1 i 2 k.k.s.), zmianie warunku zwolnienia celnego (art. 89 § 1 i 2 k.k.s.), usunięciu towaru spod dozoru celnego (art. 90 § 1 i 2 k.k.s.), paserstwa celnego (art. 91 § 1 – 3 k.k.s.), narażeniu na nienależny zwrot lub umorzenie należności celnej (art. 92 § 1 i 2 k.k.s.), utrudnianiu kontroli i dozoru celnego (art. 94 § 1 i 2 k.k.s.). W zakresie przestępstw przeciwko obowiązkom dewizowym: wyłudzeniu zezwolenia dewizowego (art. 97 § 1 i 2 k.k.s.), nielegalnego transferu środków płatniczych do kraju trzeciego (art. 100 § 1 k.k.s.), naruszeniu ograniczenia nierezydenta w obrocie dewizowym oraz w nabywaniu określonych środków (art. 101 § 1 oraz art. 102 § 1 k.k.s.), naruszeniu ograniczenia rezydenta w zbywaniu określonych środków (art. 103 § 1 k.k.s.), prowadzeniu rachunku bankowego przez rezydenta za granicą bez wymaganego zezwolenia (art. 104 § 1 k.k.s.), przy nielegalnym rozliczeniu pieniężnym (art. 106c § 1 k.k.s.), przy prowadzeniu nielegalnej działalności kantorowej (art. 106d § 1 k.k.s.). Odnośnie zaś do czynów

przeciwko organizacji gier i zakładów wzajemnych: przy nielegalnym urządzaniu lub prowadzeniu gier albo zakładów (art. 107 § 1–3 k.k.s.), urządzaniu lub prowadzeniu gier podlegających szczególnemu nadzorowi podatkowemu z uchybieniem obowiązków zabezpieczenia (art. 107a § 1 k.k.s.).

Grzywnę **do 480 stawek** można orzekać w trzech przypadkach – w związku z przestępstwem narażenia na utratę, uszkodzenie lub zniszczenie znaków akcyzy (art. 71 k.k.s.), pominięcia pośrednictwa banku (art. 106j § 1 k.k.s.). Grzywnę **do 360 stawek dziennych** przewiduje się przy oszustwie wyrobami akcyzowymi (art. 69 § 2 k.k.s.), nierozliczaniu terminowym ze zużycia znaków (art. 72 k.k.s.) oraz przy nielegalnej sprzedaży losów loterii lub zakładu (art. 110 k.k.s.).

Grzywna **do 240 stawek dziennych** występuje już znacznie częściej i można przykładowo wskazać takie przestępstwa, jak: nieprowadzenie i nieprzechowywanie ksiąg; niepowiadomienie o przekazaniu prowadzenia (art. 60 § 1–3 k.k.s.), nierzetelne lub wadliwe prowadzenie ksiąg (art. 61 § 1 k.k.s.), fałszowanie znaków akcyzy (art. 67 § 2 k.k.s.), oszustwo wyrobami akcyzowymi (art. 69 § 3 k.k.s.), naruszenie obowiązków z zakresu składania informacji podatkowych (art. 80 § 3 k.k.s.), podawanie nieprawdy w informacji podsumowującej i opóźnianie tej informacji (art. 80a § 1 k.k.s.), naruszenie z zakresu dotacji i subwencji (art. 82 § 1 k.k.s.), naruszenie przepisów o agencjach celnych, składach i magazynach celnych oraz obszarach i składach wolnocłowych (art. 93 § 2 i 3 k.k.s.), nielegalnym prowadzeniu niektórych gier (art. 108 § 1 k.k.s.). Natomiast grzywnę **do 180 stawek dziennych** przewidziano w ośmiu przypadkach, a mianowicie przy przestępstwie niewystawiania lub fałszowania faktur lub rachunków; sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej (art. 62 § 1, 3 i 4 k.k.s.), naruszenia w zakresie rozliczeń ze znaków akcyzy przekazanych za granicę (art. 75 k.k.s.), naruszenia obowiązków z zakresu składania informacji podatkowych (art. 80 § 2 k.k.s.), nieprzechowywania dokumentów celnych (art. 95 § 1 k.k.s.).

Wreszcie grzywna **do 120 stawek** występuje tylko w czterech przypadkach odnoszących się do przestępstw naruszania obowiązków z zakresu składania informacji podatkowych (art. 80 § 1 k.k.s.), naruszenia obowiązku informacyjnego wobec Narodowego Banku Polskiego (art. 106l § 1 k.k.s.), nielegalnego prowadzenia niektórych gier (art. 108 § 2 k.k.s.) oraz udziału w nielegalnych grach lub zakładach (art. 109 k.k.s.).

Obecna regulacja przewiduje także odmienną, albowiem niższą w porównaniu z zagrożeniem wynikającym z naruszonego przepisu, górną granicę grzywny. Przewidziana jest ona przy:

- dobrowolnym poddaniu się odpowiedzialności (w wysokości nie większej niż połowa górnego zagrożenia – art. 146 § 2 pkt 1);
- nadzwyczajnym złagodzeniu kary za czyny polegające na uszczupleniu należności publicznoprawnej, gdy należność tę uregulowano przed wydaniem wyroku (w wysokości do połowy górnej granicy ustawowego zagrożenia – art. 36 § 2);

- ograniczonej poczytalności, gdy każda kara, w tym i kara grzywny, może być orzeczona do 2/3 górnej granicy zagrożenia (art. 11 § 2);
- karalnym usiłowaniu za czyny zagrożone grzywną, gdy i w tym przypadku można orzec ją tylko do 2/3 górnej granicy zagrożenia (art. 21 § 2).

W zakresie wysokości nakładanych stawek przy orzekanej karze grzywny występują jeszcze inne odmienne regulacje. Przykładem takiej jest § 2 art. 23 k.k.s., który wskazuje, że wyrokiem nakazowym można wymierzyć karę grzywny w granicach nieprzekraczających wysokości 200 stawek dziennych, chyba że kodeks przewiduje karę łagodniejszą. Jak widać z powyższego, przepis ten ma *de facto* charakter procesowy i pełni taką funkcję przepisu *lex specialis* wobec tej normy. Ustala zatem wysokość grzywny nakładanej za przestępstwo skarbowe w trybie nakazowym. W porównaniu z art. 502 § 1 k.p.k., kodeks karny skarbowy szacuje tu wysokość grzywny na wyższym poziomie niż w procesie powszechnym, gdyż podniesiona jest ona do 200 stawek dziennych, w sytuacji gdy w procesie powszechnym przewidziano możliwość nakładania grzywny w wysokości do 100 stawek. Bez względu jednak na wytyczne wynikające z treści tego przepisu – wielkość określona do 200 stawek dziennych nie może w żadnym razie przekroczyć wysokości stawek wynikających z zagrożenia przewidzianego w naruszonym przepisie. Reasumując, tam, gdzie kodeks przewiduje grzywnę do 120 stawek lub do 180 stawek dziennych grzywny, w trybie nakazowym nie można zatem przekroczyć tych właśnie wielkości.

Nawiązując natomiast do ustalania wysokości stawki dziennej – należy odnieść się do § 3 art. 23, w którym stwierdzono, iż przy ustalaniu wysokości tejże stawki – sąd bierze pod uwagę dochody sprawcy, jego warunki osobiste, rodzinne, stosunki majątkowe i możliwości zarobkowe. Przepis ten dodatkowo wyznacza ustawowe minimalne i maksymalne granice tej właśnie stawki, stosując w tym zakresie ogólne dyrektywy zmieniające się do panujących stosunków, tj. poprzez odwołanie do ustalanej okresowo wysokości minimalnego wynagrodzenia. I tak – stawka dzienna nie może być niższa niż od 1/30 części minimalnego wynagrodzenia, ani też przekraczać jej 400-krotności. Kodeks nie precyzuje zatem sztywnych granic stawki dziennej, uzależnione są one bowiem od aktualnej wysokości minimalnego wynagrodzenia. Kodeks karny skarbowy w 1999 r. ustalił przy tym ruchome dwie granice dolną i górną: dolną dla jednej stawki dziennej na 1/30 najniższego wynagrodzenia, a górną na 400-krotność tej wielkości. Wykładnia gramatyczna tego przepisu prowadzi do wniosku, że użyty przez ustawodawcę dla określenia najwyższej stawki dziennej zaimek „jej" odnosi się do 400-krotności 1/30 tegoż wynagrodzenia, a nie do 400-krotności tego wynagrodzenia. Zatem stawka dzienna nie może przekroczyć 400/30 tej wielkości[119]. Posłużenie się przez ustawę w 1999 r. pojęciem najniższego miesięcznego wynagrodzenia miało wtedy

[119] F. Prusak, *Prawo karne skarbowe*, Podręczniki Prawnicze, Warszawa 2008, s. 138.

charakter ruchomy. Tymczasem w 2002 r. pojawiło się pojęcie minimalnego wynagrodzenia za pracę. Wprowadzone zostało ono ustawą z 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę[120], ustalając jednocześnie w treści art. 25 tejże ustawy, iż ilekroć inne ustawy posługują się pojęciem „najniższe wynagrodzenie", to wynosić ono będzie 760 zł, a więc ustaliło jego sztywną wysokość. Dopiero – nowelizacja kodeksu karnego skarbowego z 28 lipca 2005 r. (obowiązująca od 17 grudnia 2005 r.) – uwzględniająca powyższe zmiany – przejęła na potrzeby regulacji karnej skarbowej określenie wynagrodzenia minimalnego w rozumieniu ustawy o minimalnym wynagrodzeniu z 2002 r. Zatem po 2002 r. wartość (unormowanie) grzywny i jej stawki przestało być (ruchome), aż do nowelizacji z 2005 r. Obecnie grzywna ponownie ma charakter ruchomy, gdyż każdego roku kalendarzowego rozporządzeniem Rady Ministrów lub obwieszczeniem Prezesa Rady Ministrów ustala się – po negocjacjach w Trójstronnej Komisji do Spraw Społeczno-Gospodarczych – wysokość minimalnego wynagrodzenia.

Ustawa określa terminy podwyższania wysokości minimalnego wynagrodzenia, a mianowicie:– jeden termin – od 1 stycznia, jeśli prognozowany na dany rok wzrost cen towarów i usług konsumpcyjnych jest niższy niż 5% – dwa terminy – od 1 stycznia i 1 lipca, w przypadku gdy prognozowany wzrost cen na dany rok wynosi 5% i więcej.

Komisja Trójstronna ma czas na uzgodnienie wysokości minimalnego wynagrodzenia do 15 lipca. Uzgodniona przez Komisję Trójstronną wysokość minimalnego wynagrodzenia na rok następny podlega ogłoszeniu w „Monitorze Polskim", w drodze obwieszczenia Prezesa Rady Ministrów, do 15 września. W przypadku, gdy Komisja Trójstronna nie uzgodni do 15 lipca wysokości minimalnego wynagrodzenia, wówczas decyzję o wysokości tego wynagrodzenia podejmuje Rada Ministrów i ogłasza, w drodze rozporządzenia, w „Dzienniku Ustaw" – w terminie do 15 września danego roku. Ustalona przez Radę Ministrów wysokość minimalnego wynagrodzenia nie może być niższa od wysokości, którą Rada Ministrów zaproponowała Komisji Trójstronnej do negocjacji.

Dla przykładu poziom minimalnego wynagrodzenia od roku 2005 przedstawiał się następująco:

– w roku 2005 kwota wynosiła 849,00 zł[121],
– w roku 2006 kwota wynosiła 899,10 zł[122],
– w roku 2007 kwota wynosiła 936,00 zł[123],

---

[120] Ustawa z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę, Dz.U., nr 200, poz. 1679 z późn. zm.

[121] Rozporządzenie Rady Ministrów z 14.09.2004 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2005 r., Dz.U. 2004, nr 201, poz.2062.

[122] Rozporządzenie Rady Ministrów z 13.09.2005 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2006 r., Dz.U. 2005, nr 177, poz. 1469.

[123] Rozporządzenie Rady Ministrów z 12.09.2006 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2007 r., Dz.U. 2006, nr 171, poz. 1227.

– w roku 2008 kwota wynosiła 1126,00 zł[124],
– w roku 2009 kwota wynosiła 1276,00 zł[125],
– w roku 2010 kwota wynosiła 1317,00 zł[126].

I tak dla porównania w 2005 r. granice jednej stawki dziennej w k.k.s. wynosiły od 28, 30 do 11 320 zł, zaś w 2006 r. – od 29,64 do 11 854,66 zł, aby w 2009 r. wzrosnąć od 42,10 do 17 009,08 zł, a w 2010 r. osiągnąć już przedział od 43,46 do 17 555,61 zł. Kolejne lata to stopniowy wzrost podanych powyżej wielkości.

Obecnie na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z 11 września w 2013 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2014 r.[127] należność ta została określona na kwotę 1680 zł. Oznacza to, że w 2014 r. granice stawki dziennej grzywny określone zostały od 56,00 do 22 400,00 zł. Jeżeli uwzględni się to maksimum oraz maksimum stawek dziennych grzywny orzekanych bez obostrzenia kary (720 stawek), to grzywna może tu sięgnąć 16 128 000,00 zł. W tej sytuacji nie dziwi istnienie instytucji odpowiedzialności posiłkowej w odniesieniu do powyższych przestępstw skarbowych, w istotny sposób godzących zwłaszcza w należności publiczno-prawne lub obrót dewizowy.

Nowelizacja lipcowa 2005 r. zmieniła także sposób uwzględniania minimalnego wynagrodzenia jako podstawy ustalania wysokości stawki dziennej grzywny. Niezależnie od wskazania na minimalne (a nie najniższe) wynagrodzenie, zrezygnowano z zastrzeżenia, że decydująca jest owa wysokość z dnia orzekania kary grzywny ocena w pierwszej instancji. Zdaniem Sądu Najwyższego, nie może to oznaczać, że intencją ustawodawcy było wskazanie na potrzebę określania wysokości stawki dziennej przy uwzględnieniu zarówno chwili orzekania w pierwszej instancji, jak i w instancji odwoławczej. Cel wskazanej tu zmiany sprowadza się zdaniem Sądu Najwyższego do uniezależnienia surowości grożącej oskarżonemu kary od tego, kiedy wydane zostaje orzeczenie. W konsekwencji zasadne jest przyjęcie, że punktem wyjścia do określenia wysokości stawki dziennej grzywny orzekanej za przestępstwa skarbowe (art. 23 § 3 k.k.s.) jest wysokość minimalnego wynagrodzenia z czasu popełnienia przypisanego czynu[128]. Oznacza to, że przy ustalaniu stawki dziennej grzywny bierze się pod uwagę wynagrodzenie funkcjonujące w dacie czynu, ale gdy chodzi już o możliwości płatnicze oskarżonego i jego sytuację majątkową, to decydują już dane z daty orzekania w I, i gdyby nastąpiła ich

---

[124] Rozporządzenie Rady Ministrów z 11.09.2007 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2008 r., Dz.U. 2007, nr 171, poz. 1209.

[125] Obwieszczenie Prezesa Rady Ministrów z 24.07.2008 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2009 r., M.P. 2008, nr 55, poz. 499.

[126] Obwieszczenie Prezesa Rady Ministrów z 24.07.2009 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2010 r., M.P. 2009, nr 48, poz. 709.

[127] Rozporządzenie Rady Ministrów z 11.09.2013 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2014 r., Dz.U. 2013, poz. 1074.

[128] Wyrok SN z 5 listopada 2008 r., V KK 116/08, OSNKW z 2009 r., nr 1, poz. 8, „Biuletyn SN" 2009, z. 1, poz.18.

zmiana – w II instancji[129]. Podnosi się przy tym, że należy mieć jednak na względzie art. 2 § 2 k.k.s. i w razie zmiany wysokości tego minimalnego wynagrodzenia na korzyść oskarżonego (czyli jego późniejsze obniżenie), winno brać się pod uwagę obniżoną jego wielkość[130]. Dotychczasowe zasady modyfikowania owej wielkości na tego rodzaju sytuację jednak nie wskazują.

Co istotne – w nawiązaniu do możliwości nałożenia na określony podmiot instytucji odpowiedzialności posiłkowej za karę grzywny – przepis art. 24 § 3 k.k.s. statuuje, że nałożenie przez sąd tejże odpowiedzialności **p**ozwala odpowiednio podnieść wysokość jednej stawki kary grzywny, albowiem uwzględnia się wtedy przy ustalaniu wysokości jednej stawki dziennej – sytuację majątkową nie tylko samego sprawcy, ale i odpowiedzialnego posiłkowo. Nakładając odpowiedzialność posiłkową, sąd bowiem powinien przy wymiarze grzywny odpowiednio stosować przepis art. 23 § 3 k.k.s. określający dyrektywy wymiaru wysokości stawki dziennej. Odpowiednie stosowanie oznacza tu, że ustalając stawkę dzienną, sąd winien brać także pod uwagę dochody podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo, jego warunki osobiste i rodzinne (jeśli odpowiedzialna posiłkowo jest osobą fizyczną), a także stosunki majątkowe (tu także osoby prawnej i innej niefizycznej) i możliwości zarobkowe (osoby fizycznej) albo możliwości osiągania dochodów (także osoby innej niż fizyczna).

Sąd, określając wysokości jednej stawki dziennej, winien kierować się podobnymi dyrektywami jak przyjęte w kodeksie karnym. Jeżeli chodzi o dochody sprawcy, to podstawowym źródłem informacji, oprócz zaświadczeń wystawianych przez pracodawców, powinny być dane otrzymywane z urzędów skarbowych, co wiąże się z powszechnością opodatkowania dochodów pochodzących z wynagrodzeń i działalności gospodarczej. Jeżeli jednak sprawca nie uzyskiwał dochodów podlegających opodatkowaniu, a w szczególności pozostawał bez pracy, należy ustalić jego możliwości zarobkowe w zakresie podjęcia pracy zarobkowej stałej lub sezonowej itp., w szczególności przez uzyskanie informacji z urzędu zatrudnienia oraz w drodze wywiadu środowiskowego przeprowadzonego przez kuratora sądowego. Wywiad środowiskowy ma także zasadnicze znaczenie dla ustalenia warunków rodzinnych i stosunków majątkowych sprawcy, które zgodnie z art. 33 § 3 k.k. należy uwzględnić, gdyż byłoby niedopuszczalne przerzucenie całego ciężaru majątkowego wynikającego z orzeczonej grzywny ze sprawcy na jego rodzinę, a zwłaszcza pozbawienie jej środków do życia[131].

Dochody sprawcy (podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej) obejmują wszelkie postacie wzbogacenia bez względu na formę dochodu. Omawiane pojęcie „dochody" obejmuje wszelkie dochody sprawcy zarówno stałe, jak okresowe i doraźne, tak powtarzalne, jak jednorazowe, niezależnie od tego,

---

[129] Zob. T. Grzegorczyk, *Kodeks karny…* 2009, s. 117.

[130] Zob. *ibidem*, s. 117 i 118.

[131] Zob. A. Marek, *Problemy regulacji prawnej i orzekania kary grzywny*, PiP 2003, nr 2.

jakie jest ich źródło. W zakresie rzeczonego terminu mieszczą się w szczególności: wynagrodzenie za najszerzej pojmowaną pracę (ze stosunku pracy, z kontraktu menedżerskiego, umowy o dzieło, umowy zlecenia oraz umów o świadczenie usług podobnych do zlecenia), przychody z prowadzonej działalności gospodarczej, świadczenia emerytalne oraz rentowe, wpływy z tytułu wykonywania praw autorskich, praw pokrewnych oraz praw własności przemysłowej, dochody z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz podobnych źródeł, wynagrodzenie za udostępnienie kapitału (odsetki przysługujące z mocy umowy rachunku bankowego, umowy pożyczki, uchwały zgromadzenia wspólników spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w sprawie wniesienia przez wspólników zwrotnych, oprocentowanych dopłat), pożytki z praw udziałowych w spółkach kapitałowych, a także przychody z tytułu odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych. Za dochód uważa się również wszelkie świadczenia darme na rzecz sprawcy (podmiotu)[132]. Szacując dochody sprawcy na potrzeby kalkulacji wysokości jednej stawki dziennej grzywny, należy, co oczywiste, uwzględniać wpływy netto, co oznacza konieczność pomniejszania przychodów w szczególności o koszty ich uzyskania oraz rozmaite daniny publicznoprawne, którymi są obciążone (składka na ubezpieczenie społeczne, podatek dochodowy itp.).

Na określenie wysokości stawki dziennej wpływają także możliwości zarobkowe oskarżonego (podmiotu). Wymaga to określenia kwalifikacji zawodowych sprawcy i stwierdzenia, czy uzyskuje odpowiadające im dochody. Możliwości zarobkowe ustala się na podstawie wywiadu przeprowadzonego w miejscu zamieszkania oskarżonego, jego dotychczasowego zatrudnienia i gotowości oraz możliwości podjęcia pracy zarobkowej, stałej lub sezonowej. W przypadku podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej – jeśli jest osobą fizyczną – mają zastosowanie reguły odnoszące się do samego sprawcy czynu, jeśli zaś spotykamy inną postać podmiotu ponoszącego odpowiedzialność – w tym zakresie badać należy rodzaj i wysokość uzyskiwanego dochodu.

Wysokość stawki zależy ponadto od sytuacji majątkowej sprawcy (podmiotu odpowiedzialności posiłkowej). Stosunki majątkowe sprawcy to położenie sprawcy ukształtowane przez ogół przysługujących mu praw majątkowych (tj. praw służących typowo realizacji interesu ekonomicznego uprawnionego) oraz ciążących na nim obowiązków majątkowych. „Majątkowy" w tym wypadku odnosi się bowiem do „majątku" w szerszym znaczeniu, który obejmuje nie tylko aktywa, ale i pasywa[133]. Na te pierwsze składają się w szczególności prawa rzeczowe (własność i ograniczone prawa rzeczowe), wierzytelności

---

[132] G. Bogdan, Z. Ćwiąkalski, P. Kardas, J. Majewski, J. Raglewski, M. Szewczyk, W. Wróbel, A. Zoll, *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz. Tom I. Komentarz do art. 1–116 k.k.*, Kraków 2007, s. 609 i n.

[133] Szerzej na ten temat zob. S. Grzybowski, [w:] *System prawa cywilnego*, t. III, cz. 1, Wrocław 1974, s. 462 i n.

wszelkiego rodzaju, prawa spadkowe (do otrzymania zachowku oraz przedmiotu zapisu), a także prawa na dobrach niematerialnych (prawa autorskie, prawa własności przemysłowej), jeżeli mają charakter praw majątkowych[134]. Z kolei pasywa obejmują wszelkiego rodzaju zobowiązania ciążące na sprawcy zarówno prywatno-, jak i publicznoprawne. Oczywiście podkreślenia wymaga fakt, iż znaczny majątek uzasadnia wyższą stawkę dzienną, niezależnie od uzyskiwanych dochodów.

Ustalenie warunków materialnych sprawcy lub podmiotu odpowiedzialności posiłkowej może nastręczać trudności spowodowane brakiem informacji o rzeczywistym ich stanie majątkowym, a to z kolei wymaga dodatkowych badań dowodowych ze strony sądu i weryfikowania danych zebranych w sprawie przez organ postępowania przygotowawczego. Nie można bowiem wykluczyć czy to manipulacji ze strony tych podmiotów, czy też bezprawnych działań zmierzających do wpływania na wyniki pozyskiwanych przez organy informacji w tym zakresie.

Jeszcze większe problemy występują w przypadku ustalenia możliwości majątkowych osób prawnych (podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej), które w zależności od formy prawnej swojej bytności, w różny sposób dokumentują swój przychód. Pojawiają się w tej sytuacje kolejne trudności, chociażby z ustaleniem wiążącego źródła wymiaru tego przychodu. Wypada się bowiem zastanowić, czy określenie przychodu należy bezpośrednio do sądu, czy też sąd związany jest zeznaniem podatkowym złożonym przez podatnika lub decyzją organu podatkowego. W takich sytuacjach istnieje również ryzyko nieprawidłowego rozpoznania przychodu przez podatnika. Można także zastanowić się nad przypadkiem, gdy toczy się postępowanie w sprawie ustalenia przychodu, lub gdy po ustaleniu przychodu przez sąd administracyjny i wydaniu orzeczenia nastąpi jego uchylenie[135]. Ustawodawca, wychodząc ze słusznego co do zasady założenia, aby zrelacjonować wysokość kary pieniężnej do *sensu largo* możliwości majątkowych podmiotu, nie wprowadził jednak tożsamych reguł, jak tę wielkość ustalać. Inaczej rzecz będzie wyglądała w odniesieniu do różnych osób prawnych, czy też jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, którym odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. Te ostatnie jednostki to przede wszystkim osobowe spółki handlowe w rozumieniu k.s.h.[136], obejmujące spółki jawne, partnerskie, komandytowe i komandytowo-akcyjne. Tym samym przychód podmiotu może być określany na podstawie sporządzonego przez podmiot sprawozdania finansowego albo podsumowania zapisów w księgach podatkowych, o których mowa w art. 3 pkt 4 Ordynacji podatkowej.

---

[134] Zob. S. Grzybowski, [w:] *System prawa cywilnego*, t. I, s. 223 i n.

[135] D. Habrat, *Analiza kar i środków karnych określonych w ustawie o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary. Teza nr 1*, Cz.PKiNP 2005, nr 1, poz. 91.

[136] Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – *Kodeks spółek handlowych*, Dz.U., nr 95, poz. 1037 ze zm.

Z uwagi na rodzaj formy organizacyjnej omawianego podmiotu – mogą więc zachodzić różnice we wskazaniu podstawy prawnej opodatkowania. W przypadku tych spółek opodatkowaniu podlegają wspólnicy i w zależności od tego, czy wspólnikiem będzie osoba fizyczna, czy prawna, jej dochód będzie opodatkowany odpowiednio podatkiem dochodowym od osób fizycznych[137] lub prawnych[138]. Co więcej – różnorako można także interpretować pojęcie samego przychodu. Przepisy regulujące prowadzenie poszczególnych rodzajów ksiąg podatkowych uznają bowiem za przychody zbliżone, ale niekoniecznie takiej samej wielkości. Dlatego właśnie pojęcie przychodu będzie rozumiane nieco odmiennie w zależności od tego, na jakiej podstawie zostanie ustalony w danej konkretnej sprawie, czy na podstawie sprawozdania finansowego, czy na podstawie ksiąg podatkowych[139].

Pojęcie sprawozdania finansowego pochodzi z ustawy o rachunkowości[140]. W ustawie tej określono zasady sporządzania sprawozdania finansowego, które jest prezentacją wyników finansowych firmy. W myśl postanowień zawartych w art. 45 ust. 2 tej ustawy, sprawozdanie finansowe składa się z bilansu, rachunku zysków i strat, informacji dodatkowej, a niekiedy także i z innych elementów. W rachunku zysków i strat wykazuje się przychody podmiotu, koszty, zyski i straty oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego za bieżący i poprzedni rok obrotowy – art. 47 ustawy o rachunkowości. Co więcej – sprawozdanie sporządza się na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych, tj. dzień kończący rok obrotowy lub na dzień zakończenia działalności jednostki, w tym również jej sprzedaży i zakończenia likwidacji lub postępowania upadłościowego (art. 45 ust. 1 ustawy o rachunkowości). Warto przy tym zauważyć, że okresem, za który podmiot sporządza sprawozdanie finansowe, co do zasady, jest rok obrachunkowy, chociaż niekiedy ustawa o rachunkowości nakazuje sporządzić sprawozdanie finansowe za inny okres. W świetle art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości przez rok obrotowy rozumie się rok kalendarzowy lub inny okres trwający 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych, stosowany również w celach podatkowych. Rok obrotowy lub jego zmiany określa statut lub umowa, na podstawie której utworzono jednostkę. Jeżeli jednostka rozpoczęła działalność w drugiej połowie przyjętego roku obrotowego, to można księgi rachunkowe i sprawozdanie finansowe za ten okres połączyć z księgami rachunkowymi i sprawozdaniem finansowym za rok następny. Natomiast art. 3 ust. 1 pkt 8 ustawy o rachunko-

---

[137] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r. (tekst jedn. z 31 stycznia 2000 r., Dz.U., nr 14, poz. 176 ze zm.

[138] Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r., tekst jedn., Dz.U. 2005, nr 8, poz. 60 ze zm.

[139] M. Filar, Z. Kwaśniewski, D. Kala, *Komentarz do ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary*, Toruń 2006, s. 67.

[140] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jedn., Dz.U. 2002, nr 76, poz. 694 z późn. zm.

wości definiuje pojęcie okresu sprawozdawczego, który oznacza okres, za który sporządza się sprawozdanie finansowe w trybie przewidzianym ustawą lub inne sprawozdania sporządzone na podstawie ksiąg rachunkowych. Bez względu na powyższe regulacje, wskazać należy, iż w dalszym ciągu występują trudności w określeniu przychodu osiąganego przez wiele spółek jawnych i partnerskich, gdyż te w większości nie muszą sporządzać sprawozdań finansowych, a „podsumowanie zapisów" w książkach przychodów i rozchodów może nie odpowiadać „przychodom z działalności gospodarczej", które dla celów orzekania o wysokości kary winny być brane pod uwagę.

Alternatywny sposób ustalania przychodu może mieć miejsce w oparciu o zapisy w księgach podatkowych. Przez księgi podatkowe zgodnie z art. 3 pkt 4 Ordynacji podatkowej rozumie się księgi rachunkowe, podatkową księgę przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów zobowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci. W zasadzie każdy podmiot prowadzi jakiś rodzaj ksiąg podatkowych. Większość podmiotów zobowiązana jest do prowadzenia więcej niż jednej księgi podatkowej w rozumieniu art. 3 pkt 4 Ordynacji podatkowej, a ilość i rodzaj ksiąg zależy przede wszystkim od tego, jakim podatkom podmiot podlega. Jednak nie każda z tych ksiąg pozwala na ustalenie przychodu, np. ewidencja prowadzona na potrzeby podatku od towarów i usług zawiera wyłącznie dane dotyczące obrotu, nie zaś przychodu podmiotu[141].

Mając na względzie powyższe, nie można wszakże zapominać o sytuacji, w której uwzględnianie możliwości osiąganego dochodu przez podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej, będzie w istocie wyjątkowo trudne do oszacowania, a to z uwagi na krótkoterminową działalność tego podmiotu. Jeśli nie upłynął jeszcze okres, za który podmiot ten winien złożyć sprawozdanie finansowe, trudno w tych wypadkach mówić o ustalonej kwocie dochodu. Należy go zatem skrupulatnie wyliczać na podstawie zapisów zawartych w księgach podatkowych.

Wracając do meritum rozważań o uwzględnianiu przy wymiarze wysokości jednej stawki dziennej grzywny, sytuacji podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, w przypadku, w którym rozpatruje się sytuację podmiotu będącego osobą fizyczną (sprawca, podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej), konieczne jest uwzględnienie także jego warunków osobistych. Na tej podstawie rozważa się – tak jak wobec samego sprawcy – przy wymiarze stawki dziennej grzywny jego stan zdrowia, kwalifikacje, wiek, wykształcenie oraz predyspozycje psychiczne i zdrowotne, a także status społeczny[142]. Wiadomo dalej, że w ogólności chodzi tu o położenie sprawcy, zdeterminowane przez cechy najszerzej pojmowanego środowiska, w którym przychodzi mu żyć, a więc warunki

---

[141] M. Filar, Z. Kwaśniewski, D. Kala, *Komentarz do ustawy…*, s. 66.

[142] Zob. np. T. Grzegorczyk, *Kodeks karny…* 2009, s. 117.

bytowe, warunki wykonywania pracy lub pobierania nauki, atmosferę w domu, relacje międzyludzkie z sąsiadami, kolegami z pracy, szkoły, osiedla itp. Nie jest już jednak jasna relacja między warunkami osobistymi sprawcy a jego warunkami rodzinnymi. W związku z wykładnią innych przepisów kodeksu, w których użyto terminu „warunki osobiste sprawcy", w doktrynie[143] podkreśla się, że jego zakres obejmuje m.in. właśnie warunki rodzinne sprawcy, co zresztą nawiązuje wprost do sposobu rozumienia tego terminu wypracowanego pod rządami k.k. z 1969 r.[144] Jednakże w odniesieniu do art. 33 § 3 k.k. pogląd, że zakres nazwy „warunki rodzinne sprawcy" jest podrzędny względem zakresu nazwy „warunki osobiste sprawcy", mógłby się utrzymać tylko kosztem uchylenia założenia o racjonalności językowej prawodawcy, gdyż w takim przypadku wymienianie obok warunków osobistych sprawcy również jego warunków rodzinnych byłoby po prostu zbędne. Zgodzić się należy z poglądem, że w ramach kategorii „warunki osobiste sprawcy" należy też brać pod uwagę również wysokość wydatków niezbędnych do zaspokojenia elementarnych potrzeb życiowych sprawcy[145]. Ta zaś może być różna u różnych osób, np. ze względu na różnice w stanie zdrowia.

Sąd musi również brać pod uwagę stosunki rodzinne danej osoby fizycznej. Przez warunki rodzinne sprawcy lub podmiotu z art. 24 § 1 k.k.s., jeśli jest osobą fizyczną, należy rozumieć jego sytuację rodzinną, określoną zwłaszcza przez liczbę członków rodziny będących faktycznie na jego wyłącznym lub częściowym utrzymaniu. Sprawca (podmiot) musi mieć finansową możliwość wypełnienia wynikających z mocy prawa obowiązków alimentacyjnych. Nie ma przy tym decydującego znaczenia, czy chodzi tu wyłącznie o osoby, względem których ciążą na sprawcy obowiązki alimentacyjne, czy też inne obowiązki wynikające, choćby z zasad współżycia społecznego. Nakaz uwzględnienia warunków rodzinnych sprawcy w procesie ustalania wysokości jednej stawki dziennej grzywny oznacza w szczególności obowiązek kalkulowania owej stawki na takim poziomie, ażeby wykonanie grzywny nie pogorszyło, w każdym razie w sposób znaczący, warunków życia członków rodziny sprawcy (podmiotu) będących na jego utrzymaniu. Trafnie podkreśla się w doktrynie, że uzależnienie wysokości jednej stawki dziennej grzywny, m.in. od warunków rodzinnych sprawcy, nie uprawnia w żadnej mierze do faktycznego **p**rzerzucania ciężaru grzywny na rodzinę sprawcy[146]. Wymiar grzywny stawkowej ma bowiem z jednej strony stanowić

---

[143] Tak, np. komentując art. 10 oraz art. 66 – A. Zoll, [w:] K. Buchała. A. Zoll, *Kodeks karny…*, s. 112, 487; omawiając art. 53 – J. Wojciechowska, [w:] E. Bieńkowska, B. Kunicka-Michalska, G. Rejman, J. Wojciechowska, *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, Warszawa 1999, s. 924.

[144] Zob. analizę art. 50 k.k. z 1969 r. K. Buchała, [w:] K. Buchała, Z. Ćwiąkalski, M. Szewczyk, A. Zoll, *Wykład prawa karnego na podstawie Kodeksu karnego z 1969 r.*, Kraków 1979, s. 308.

[145] Por. W. Wróbel, *Grzywna w nowym Kodeksie karnym*, [w:] *Nowe kodyfikacje karne. Krótkie komentarze*, Warszawa 1998, z. 15, s. 11; J. Majewski, [w:] A. Zoll (red.), *Kodeks karny…*, s. 618.

[146] Por. K. Buchała, [w:] K. Buchała, A. Zoll, *Kodeks karny…*, s. 315, por. też W. Wróbel, *Grzywna w nowym Kodeksie…* s. 12.

faktyczną dolegliwość, z drugiej zaś nie może ujemnie wpływać na sytuację członków rodziny tegoż podmiotu. Poza tym, zróżnicowanie wysokości stawki dziennej dla poszczególnych sprawców (podmiotów) zapewnia osiągnięcie celu sprawiedliwościowego kary. Stawka dzienna w każdym razie powinna być skalkulowana na poziomie możliwości finansowych sprawcy.

Oczywiście pamiętać należy o tym, że sytuacja majątkowa odpowiedzialnego posiłkowo nie może wpływać na podnoszenie liczby orzeczonych stawek dziennych tej kary. Wynika to z dyrektyw wymiaru kary (art. 12 § 2 oraz art. 14 k.k.s.), które wskazują, iż podstawą jej wymiaru jest ocena dokonana wobec czynu i jego sprawcy (wyłącznie osoby sprawcy), a nie faktu, że osoba trzecia będzie faktycznie odpowiadała za jej uiszczenie i której sytuacja majątkowa będzie pozwalała na zapłacenie jej w większej wysokości.

Jak widać z powyższego, kara grzywny w prawie karnym skarbowym jest karą o znaczeniu priorytetowym. Świadczy o tym górna granica wymiaru tej kary (dwukrotnie wyższa niż w prawie karnym materialnym) oraz restrykcyjne granice, w jakich może dysponować sąd, określając wysokość pojedynczej stawki. Inaczej też, niż w prawie karnym powszechnym, karę grzywny za przestępstwo skarbowe można wymierzyć obok kary ograniczenia wolności, jeżeli prawo karne skarbowe w przepisie szczególnym tak stanowi.

3.3.2. Równowartość pieniężna przedmiotu przepadku jako przedmiot odpowiedzialności posiłkowej

Kolejną sankcją karną, która może być zabezpieczona poprzez odpowiedzialność posiłkową, jest – zgodnie z treścią art. 24 § 2 k.k.s. – kwota stanowiąca równowartość pieniężną przepadku przedmiotów.

Zanim zostanie szczegółowo omówiona regulacja orzekania środka karnego ściągnięcia równowartości przepadku, w pierwszej kolejności przyjrzeć należy się bliżej, kiedy tak naprawdę stosuje się środek karny w postaci przepadku przedmiotów i co on obejmuje. Przepadek przedmiotów jest środkiem karnym o charakterze represyjno-prewencyjnym. Jego istota polega na przejęciu określonych przedmiotów powiązanych z popełnionym przestępstwem skarbowym bądź wykroczeniem skarbowym na własność Skarbu Państwa (art. 31 § 4 i art. 49 § 1 k.k.s.). O zastosowaniu środka decyduje sąd.

Zgodnie z art. 29 k.k.s. przepadkowi podlegają następujące przedmioty:

- przedmiot pochodzący bezpośrednio z przestępstwa skarbowego;
- narzędzie lub inny przedmiot stanowiący mienie ruchome, które służyło lub było przeznaczone do popełnienia przestępstwa skarbowego;
- opakowanie oraz przedmiot połączony z przedmiotem przestępstwa skarbowego w taki sposób, że nie można dokonać ich rozłączenia bez uszkodzenia któregokolwiek z tych przedmiotów;

• przedmiot, którego wytwarzanie, posiadanie, obrót, przechowywanie, przewóz, przenoszenie lub przesyłanie jest zabronione.

Środek karny w postaci przepadku przedmiotów ma kilka postaci, więcej niż w powszechnym prawie karnym. Zakres bowiem jego stosowania jest bardzo szeroki. Przepadek przedmiotów traktowany jest w przepisach kodeksu karnego skarbowego wielopostaciowo, albowiem zaliczany jest zarówno do środków karnych (art. 22 § 1 pkt 2 oraz art. 47 § 2 pkt 2), jak i do środków zabezpieczających i to zarówno przy przestępstwach, jak i przy wykroczeniach skarbowych. Chodzi o skuteczniejsze zabezpieczenie ochrony finansów publicznych. Oczywiście, mając na uwadze kwestię, iż odpowiedzialność posiłkowa dotyczyć może wyłącznie zabezpieczenia wykonania ciążącej na sprawcy karze lub środku karnym o charakterze majątkowym, ale wyłącznie za popełnione przez sprawcę przestępstwo skarbowe – kolejne przepisy odnoszące się do wykroczeń nie zostaną w tym miejscu szeroko omówione, lecz zostaną jedynie wskazane (art. 22 § 3 pkt 6, art. 43 § 1 oraz art. 47 § 2 pkt 2 i § 3 k.k.s.).

Uwzględniając powyższe, nasuwa się ewidentnie spostrzeżenie, iż głównym powodem wprowadzenia takiej regulacji była konieczność pozbawienia sprawcy nie tylko owoców czynu, czyli przedmiotów pochodzących bezpośrednio z czynu zabronionego, środków, które służy mu do jego popełnienia, ale i także przedmiotów połączonych ściśle z samym przedmiotem czynu i służących do jego pakowania. Nikt nie powinien bowiem czerpać korzyści z popełniania czynów zabronionych, nawet jeśli została na niego nałożona określona kara przewidziana przez przepisy prawne (przepadek jako środek karny może być orzekany kumulatywnie obok, orzeczonej za przypisane przestępstwo skarbowe – kary) lub nie będzie jej ponosił ze względu na różne prawne kwestie (środek karny bez kary), czy też ponieść jej nie może (środek zabezpieczający). Przepadek przedmiotów w prawie karnym skarbowym oprócz funkcji represyjnej pełni też funkcję zapobiegawczą, poprzez rekwirowanie narzędzi lub innych przedmiotów stanowiących mienie ruchome, które służyły lub były przeznaczone do popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Przy czym w stosunku do wykroczenia skarbowego – nie dotyczy to środka przewozowego, chyba że został on specjalnie przysposobiony do popełnienia czynu zabronionego jako przestępstwo skarbowe, wykroczenie skarbowe, przestępstwo lub wykroczenie powszechne. W art. 15 § 2 k.k.s. zastrzega się jednak, że w sytuacji orzeczenia przepadku przedmiotów, ściągnięcia ich równowartości pieniężnej lub obowiązku uiszczenia ich równowartości pieniężnej wygasa obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej dotyczącej tych przedmiotów. Co prawda, prawo karne skarbowe nie definiuje pojęcia „przedmiot", ale w tym przypadku można posłużyć się posiłkowo definicja zawartą w art. 115 § 9 k.k., zgodnie z którą przedmiotem jest także polski albo obcy pieniądz lub inny środek płatniczy oraz dokument uprawniający do otrzymania sumy pieniężnej albo zawierający obowiązek wypłaty kapitału, odsetek, udziału w zyskach, albo stwierdzenie uczestnictwa w spółce.

Przepadek przedmiotów stanowiących przedmiot przestępstwa skarbowego następuje wyłącznie w wypadkach określonych w ustawie. Sąd może bowiem orzec przepadek przedmiotów tylko w sytuacjach przewidzianych w prawie karnym skarbowym, a orzeka, jeżeli szczególny przepis tak stanowi (art. 30 § 1 k.k.s.). Orzekanie przepadku może być zatem obligatoryjne albo fakultatywne. Zasada wyżej wskazana, zgodnie z którą orzeczenie przepadku przedmiotów może być obowiązkowe albo fakultatywne i to tylko w wypadkach wyraźnie wskazanych w kodeksie, stwarza ogólne uregulowanie prawne w odniesieniu do określonych przestępstw skarbowych. W świetle art. 30 § 2–4 i 6 k.k.s. aktualnie przepadek jest dopuszczalny w odniesieniu do 46 przestępstw skarbowych, mianowicie:

1) przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji określonych w przepisach: art. 54 § 1 i 2, art. 55 § 1 i 2, art. 56 § 1 i 2, art. 63 § 1–4, art. 64 § 1 –6, art. 65 § 1 i 3, art. 66 § 1, art. 67 § 1 i 2, art. 68 § 1 i 2, art. 69 § 1–3, art. 69a § 1, art. 70 § 1, 2, 4, art. 72, art. 73 § 1 oraz art. 73a § 1 i 2 – przepadek może zostać fakultatywnie nałożony w zakresie przedmiotów z art. 29 pkt 1–3, a orzeka się go obligatoryjnie co do przedmiotów wymienionych w art. 29 pkt 4 (art. 30 § 2 i 6 k.k.s.);

2) przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami określonych w przepisach: art. 86 § 1–3, art. 87 § 1–3, art. 88 § 1 i 2, art. 89 § 1 i 2, art. 90 § 1 oraz art. 91 § 1 i 3 – orzeka się przepadek przedmiotów wymienionych w art. 29 pkt 1 lub 2 – jest on tu zatem obligatoryjny, a także można orzec przepadek przedmiotów wymienionych w art. 29 pkt 3, a ponadto orzeka się obowiązkowo przepadek przedmiotów wymienionych w art. 29 pkt 4 (art. 30 § 3 i 6 k.k.s.);

3) przeciwko obrotowi dewizowemu, tylko przy czynie z art. 106d § 1 orzeka się przepadek wartości dewizowych lub krajowych środków płatniczych, a można orzec przepadek innych przedmiotów, wymienionych w art. 29 pkt 1–3; ponadto orzeka się obowiązkowo przepadek przedmiotów wymienionych w art. 29 pkt 4 (art. 30 § 4 i 6 k.k.s.);

4) przeciwko organizacji gier losowych i zakładów wzajemnych określonych w art. 107 § 1–3, art. 107a § 1, art. 109 i 110 orzeka się obligatoryjnie przepadek dokumentu lub urządzenia do gry losowej, gry na automacie, gry na automacie lub zakładu wzajemnego oraz wygranych, które na podstawie tego dokumentu przypadają grającemu, a także środków uzyskanych za sprzedaży udziału w grze lub wpłaconych stawek.

Przedmioty pochodzące bezpośrednio z przestępstwa skarbowego, opakowania oraz przedmioty połączone z przedmiotem przestępstwa skarbowego w taki sposób, że nie można dokonać ich rozłączenia bez uszkodzenia któregokolwiek z nich oraz przedmioty, których wytwarzanie, posiadanie, obrót, przechowywanie, przewóz, przenoszenie lub przesyłanie jest zabronione, choćby nie były własnością sprawcy – art. 31 § 1 w zw. z art. 29 pkt 1, 3 i 4 k.k.s. Przepadek narzędzi lub innych przedmiotów stanowiących mienie ruchome, które służyło lub było przeznaczone

do popełnienia przestępstwa skarbowego, a niebędących własnością sprawcy, sąd może orzec jeżeli ich właściciel lub inna osoba uprawniona na skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach przewidywała lub mogła przewidzieć, że mogą one służyć lub być przeznaczone do popełnienia przestępstwa skarbowego – art. 31 § 1a w zw. z art. 29 pkt 2 k.k.s.

Jednakże przepadku przedmiotów nie orzeka się wtedy, gdy są własnością osoby trzeciej, a sprawca uzyskał je w drodze czynu zabronionego jako przestępstwo lub wykroczenie (art. 31 § 2). Przepadku nie orzeka się także wtedy, gdy (art. 31 § 3):

• orzeczenie jego byłoby niewspółmierne do wagi popełnionego przestępstwa skarbowego,

• uiszczono należność publicznoprawną dotyczącą przedmiotów zagrożonych przepadkiem, chyba że należność ta jest niewspółmiernie niska do kwoty równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów albo przepadek dotyczy przedmiotów określonych w art. 29 pkt 4, tj. przedmiotów, których wytwarzanie, posiadanie, obrót, przechowywanie, przewóz, przenoszenie lub przesyłanie jest zabronione lub które zostały specjalnie przysposobione do popełnienia czynu zabronionego – art. 31 § 2 i 3 k.k.s.

Przedmioty objęte przepadkiem przechodzą na własność Skarbu Państwa z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia. Z istoty tego środka karnego wynika, że mienie objęte przepadkiem przedmiotów przechodzi na rzecz Skarbu Państwa z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia skazującego, chociażby nie było ono własnością sprawcy (art. 31 § 1 i 4 k.k.s.).

Sąd, orzekając przepadek przedmiotów, w szczególności napojów alkoholowych, kosmetyków lub produktów leczniczych, może zarządzić ich zniszczenie w całości albo w części, jeżeli sprzedaż tych przedmiotów jest niemożliwa, znacznie utrudniona lub nieuzasadniona, lub też gdy przedmioty te nie odpowiadają warunkom dopuszczenia do obrotu w kraju określonym w odrębnych przepisach. Obligatoryjnie natomiast sąd, orzekając przepadek wyrobów tytoniowych, jednocześnie zarządza ich zniszczenie; koszty zniszczenia przedmiotów, których przepadek orzeczono, ponosi sprawca czynu zabronionego (art. 31 § 5–7 k.k.s.).

Ponieważ, odmiennie jak w kodeksie karnym, przepadek przedmiotów można orzec także, gdy są one własnością innej niż sprawca osoby (art. 31 § 1 i 1a k.k.s.), osoba trzecia może dochodzić swoich roszczeń do przedmiotów podlegających takiemu przepadkowi:

• w drodze interwencji jako tzw. interwenient;

• w drodze powództwa przeciwko Skarbowi Państwa z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia, jeżeli interwencja nie została zgłoszona we właściwym czasie bez własnej winy, a przepadek przedmiotów przestępstwa został prawomocnie orzeczony – art. 119 k.k.s.

Interwenientem, zgodnie z art. 53 § 41 k.k.s., jest podmiot, który, nie będąc podejrzanym lub oskarżonym w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, zgłosił w tym postępowaniu roszczenie

do przedmiotów podlegających przepadkowi. Może to być zatem także osoba pociągnięta do odpowiedzialności posiłkowej, gdy sprawca czynu będący jej zastępcą, posługiwał się do popełnienia przestępstwa skarbowego przedmiotem do niej należącym. Oznacza to kolejny przykład możliwej kumulacji ról procesowych w prawie karnym skarbowym. Interwenient roszczący sobie prawo do przedmiotów podlegających przepadkowi może dochodzić swych roszczeń w postępowaniu w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe.

Podnieść tu należy, iż przepisy karne skarbowe przewidują orzekanie przepadku tytułem środka zabezpieczającego (art. 43 k.k.s.), w razie odstąpienia od wymierzenia kary (art. 19 § 3 k.k.s.), w razie nadzwyczajnego jej złagodzenia (art. 36 k.k.s.). Istotne jest też, że w postępowaniu w stosunku do nieobecnych orzeczenie co do kary, środka karnego lub innego środka można ograniczyć właściwie do przepadku przedmiotów (art. 19 § 4 k.k.s.).

Podsumowując – przepadek ma dwojaki charakter. Restrykcyjny polegający na pozbawieniu sprawcy bezprawnie osiągniętych korzyści, także części składowych i przynależności, oraz prewencyjny utożsamiający się w odebraniu narzędzi służących do popełnienia przestępstwa skarbowego, ponadto egzekucja norm prohibicyjnych.

Obok przepadku przedmiotów kodeks przewiduje też środek karny w postaci **ściągnięcia równowartości pieniężnej** tego **przepadku przedmiotów**, do którego odnosi się także odpowiedzialność posiłkowa. Stosownie do art. 32 k.k.s. środek ten wchodzi w rachubę w razie niemożności orzeczenia w całości albo w części przepadku przedmiotów, gdy przedmiot ten został zniszczony, zgubiony, ukryty lub z innych przyczyn faktycznych lub prawnych nie może być objęty w posiadanie. Jego orzeczenie jest przy tym obligatoryjne, gdy kodeks do samego przepadku używa określenia „orzeka się", zachodzi więc potrzeba sięgnięcia po omawiany środek karny. Orzeczenie ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów czynu zabronionego następuje zatem wtedy, gdy w momencie wyrokowania orzeczenie przepadku jest prawnie dopuszczalne i jest niezbędne, ale nie jest ono możliwe, gdyż jego przedmiot już nie istnieje lub nie jest dostępny, ponieważ został ukryty bądź wywieziony za granicę czy też objęty jest skuteczną interwencją uniemożliwiającą jego orzeczenie. Przepis art. 32 § 1 k.k.s. przewiduje przy tym obligatoryjność orzeczenia przez sąd środka karnego ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów w razie niemożności orzeczenia w całości albo w części przepadku przedmiotów określonych w art. 29 pkt 1–3 k.k.s. Dopuszcza on także możliwość oznaczenia w przybliżeniu równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, jeżeli równowartości tej nie można określić dokładnie (art. 32 § 2 k.k.s.). Jednocześnie zastrzega się solidarną odpowiedzialność osób biorących udział w popełnieniu przestępstwa skarbowego za uiszczenie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, jeżeli w popełnieniu tego przestępstwa skarbowego brało udział kilka osób (art. 32 § 3 k.k.s.). Regulacja ta ponadto nakazuje odpowiednie stosowanie przepisu

art. 31 § 4 k.k.s., co oznacza przejście ściągniętej równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów na własność Skarbu Państwa z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia (art. 32 § 4 k.k.s.). Nie orzeka się jednak omawianego środka, gdy sama ustawa wyłącza orzekanie przepadku przedmiotów z uwagi na jego niewspółmierność lub uiszczenie należności publiczno-prawnej, czyli w sytuacjach wskazanych w art. 31 § 3 k.k.s.[147]

W kwestii sposobu rozumienia pojęcia „równowartość" trzeba zauważyć jego brak precyzji, a wykładnię należy powiązać nie tyle w kontekście określonej kwoty pieniężnej odpowiadającej wartości przedmiotów, których przepadek miał być orzeczony, co w znaczeniu składnika majątkowego odpowiadającego wartościowo przedmiotowi zagrożonemu przepadkiem. Chodzi przecież nie tyle o substytut kwotowy, co o substytut mienia odpowiadającego owocom przestępstwa. Wielkość tego środka winna odpowiadać granicom konkretnej wartości przepadku przedmiotów, ustalonej według cen rynkowych (z uwzględnieniem zużycia przedmiotu) w momencie popełnienia czynu zabronionego. W razie niemożności jej ustalenia należy przyjąć jej wartość w przybliżeniu[148].

Treść art. 32 § 1 k.k.s. umożliwia orzeczenie ściągnięcia od skazanego równowartości przedmiotu przestępstwa skarbowego dopiero w momencie, gdy orzeczenie przepadku jest niemożliwe. Taką niemożliwością realną jest sytuacja, w której u skazanego nie zabezpieczono żadnych rzeczy stanowiących przedmiot przestępstwa, jak i też wtedy, gdy zajęto i zabezpieczono tylko część rzeczy stanowiących taki przedmiot i gdy tylko co do tych rzeczy zachodzi możliwość orzeczenia przepadku. Istotne jest także i to, że ta niemożność orzeczenia przepadku musi mieć podłoże w przepisach karnoskarbowych. Jednakże, niemożność takiego orzeczenia – całkowita czy też częściowa – może mieć różnego rodzaju uwarunkowania faktyczne lub prawne, niezależne od sprawcy lub spowodowane przez niego celowo (ukrycie przedmiotu). I tak, faktyczną niemożnością jest sytuacja, w której przedmiot został zniszczony, wywieziony za granicę. Prawną niemożność napotykamy w momencie skutecznej interwencji, np. należy go zwrócić osobie, której sprawca go ukradł (§ 2 art. 31 k.k.s.) oraz wtedy, gdy z innych przyczyn ustawowych nie orzeka się przepadku przedmiotów. To ostatnie oznacza, że nie orzeka się środka karnego w postaci ściągnięcia równowartości przedmiotu przepadku w wypadkach wskazanych w § 3 art. 31 k.k.s., który wyłącza samo stosowanie przepadku, gdy mimo istnienia podstaw do jego orzeczenia owego środka nie stosuje się z uwagi na to, że jego nałożenie byłoby niewspółmierne

---

[147] Tak tu np. T. Grzegorczyk, *Kodeks karny…* 2009, s. 142 oraz w wyroku SN z 28 lutego 2006 r., V KK 472/05, OSNKW 2006, nr 5, poz. 48; odmiennie S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 165, który zalicza sytuacje z art. 31 § 3 k.k.s. do prawnej niemożności stosowania tego środka, choć jest to wyłączenie dopuszczalności jego orzekania, podczas gdy ściągnięcie równowartości odnosi się do sytuacji, gdy prawo karne skarbowe nie wyklucza przepadku, a tylko z innych względów prawnych (np. interwencja, legalne zbycie) lub faktycznych nie jest możliwy.

[148] Zob. szerzej F. Prusak, *Kodeks karny…*, t. I, s. 406 i n.

do wagi czynu[149]. Omawiany środek karny nie wchodzi jednak w rachubę, jeżeli niemożność orzeczenia przepadku dotyczy rzeczy, których posiadanie i dysponowanie nimi jest zabronione (art. 31 § 1 *in fine* k.k.s.). W takich wypadkach natomiast jest możliwe, gdy dany przedmiot zbyto, już nie istnieje lub nie można go odnaleźć, orzeczenie przepadku korzyści, jakie sprawca zeń uzyskał.

Niemożność faktyczna, jak i prawna może być pełna lub częściowa. Obecny stan prawny, po nowelizacji z 28 lipca 2005 r., wyraźnie wskazuje, że w razie orzeczenia przepadku w odniesieniu do części przedmiotów przestępstwa i niemożności jej orzeczenia wobec pozostałych przedmiotów, możliwe jest orzeczenie ściągnięcia równowartości w stosunku do części, czyli do niektórych tych, których nie można faktycznie przejąć. Analogiczne rozwiązanie należy przenieść na grunt zbiegu realnego przestępstw, z których kilka jest zagrożonych przepadkiem, gdy jest on możliwy tylko do niektórych z nich.

Ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku czynu zabronionego dotyczy wszystkich rodzajów przepadku przedmiotów wskazanych w przepisach karnoskarbowych. W momencie, gdy przepadek nie objął całości rzeczy podlegających przepadkowi, to pozostała reszta tych rzeczy, których przepadek nie jest możliwy ze względów faktycznych lub prawnych, może być objęta ściągnięciem ich równowartości. Ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów jest swoistym środkiem karnym zastępującym przepadek przedmiotów, który zaspokoić ma faktycznie roszczenia Skarbu Państwa wobec sprawcy czynu zabronionego.

Z powyższego wynika, iż element kompensacyjny uzupełniony jest tu elementem represyjnym.

Dodatkowo, jak wynika z art. 22 § 2 pkt. 3 i art. 47 § 2 pkt 3 k.k.s., środek ten stosowany być może nie tylko w odniesieniu do sprawców przestępstw skarbowych, ale i też sprawców, którzy dopuścili się wykroczenia skarbowego. Przypomnieć należy także, iż ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów jest obligatoryjne („orzeka się"). Oczywiście musi taki środek karny wynikać z konkretnego przepisu, który obliguje sąd do jego zastosowania. Jeśli w popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego brała udział więcej niż jedna osoba, wtedy odpowiadają one solidarnie za uiszczenie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów. Taki rodzaj rozstrzygnięcia, tj. nałożenie omawianego środka karnego, jest możliwy wyłącznie w przypadku wydania wyroku skazującego. W tym miejscu należy jednak wspomnieć, iż bez istnienia takiego rodzaju wyroku złożenie równowartości przedmiotu przepadku jest jednakże warunkiem czynnego żalu, wskazanego w art. 16 k.k.s., a jej uiszczenie wymogiem skorzystania z instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności – art. 17 § 1 pkt. 3 k.k.s.

---

[149] Tak też w wyroku SN z dnia 28 lutego 2006 r., V KK 42/05, OSNKW 2006, nr 5, poz. 48; podobnie np. T. Grzegorczyk, *Kodeks karny…* 2009, s. 143; odmiennie już S. Baniak, *Prawo karne…*, s. 165.

W razie popełnienia przestępstwa przez kilka osób obciążeni obowiązkiem zapłaty równowartości z tytułu niemożności orzeczenia określonego przepadku odpowiadają za jego wykonanie solidarnie – art. 32 § 3 k.k.s. Zatem w takim wypadku mają odpowiednie zastosowanie art. 366–378 k.c., a Skarb Państwa może żądać jego realizacji od każdego ze skazanych i zobowiązanych, łącznie i z osobna. Nie jest zatem dopuszczalne orzekanie odrębne, dwu lub kilkakrotnie, obowiązku zapłaty równowartości tego samego przedmiotu przestępstwa od współsprawców i zobowiązanych; obciążenie to winno mieć charakter solidarny[150]. Uiszczenie całej zasądzonej kwoty bądź jej części przez jednego z odpowiedzialnych posiłkowo powoduje zwolnienie z odpowiedzialności pozostałych osób odpowiadających z całości lub części kwoty. Płacący może natomiast domagać się zwrotu odpowiedniej części zapłaconej kwoty od pozostałych współodpowiedzialnych. Tyle, że sąd może ze względu na całokształt okoliczności sprawy ustalić różny zakres odpowiedzialności każdego ze współodpowiedzialnych[151].

Instytucja ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów ma charakter posiłkowy w stosunku do środka karnego przepadku przedmiotów. Oczywiście uwzględnia się te same przesłanki jak przy przepadku przedmiotów. Ponadto – wymiar orzeczonej kwoty równowartości winien odpowiadać granicom konkretnej postaci przepadku przedmiotów, ustalonej według cen rynkowych (mając na uwadze amortyzację przedmiotu). Jeżeli równowartości nie można dokładnie oszacować, określa się ją wtedy w przybliżeniu. Organ orzekający ma tu w tym przypadku pewien margines swobody, ale nie dowolności, albowiem przyjęte kryteria przy określaniu równowartości przedmiotów przepadku – winny być szczegółowo opisane i wskazane w treści uzasadnienia orzeczenia. Gdyby z przedmiotu określonego w dyspozycji art. 32 § 1 k.k.s. sprawca odniósł jednak także korzyści, zanim ujawniły się okoliczności, które wyłączają możliwość orzeczenia przepadku tej rzeczy, np. wykorzystał ją w celu przysporzenia sobie dochodów, możliwe jest wtedy zastosowanie dodatkowo środka karnego w postaci przepadku korzyści majątkowej (art. 33 k.k.s.).

Przepis § 7 art. 32 k.k.s. wskazuje na odpowiednie stosowanie przy orzeczeniu ściągnięcia równowartości pieniężnej przedmiotu przepadku art. 31 § 4 k.k.s., tym samym z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia w tej kwestii wskazane w orzeczeniu kwoty pieniężne owej równowartości przynależą Skarbowi Państwa i są ściągane jako jego należności.

Za omówiony powyżej środek karny w postaci ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, a orzeczony wobec sprawcy przestępstwa skarbowego, stosownie do dyspozycji przepisu art. 24 § 2 w zw. z art. 32 § 1 k.k.s. czyni się w całości albo w części odpowiedzialną posiłkowo osobę fizyczną, osobę

---

[150] F. Prusak, *Ustawa karna skarbowa z komentarzem*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1995, s. 47.

[151] S. Baniak, *Prawo karne…*, s. 125–126.

prawną albo jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. Właśnie w takim przypadku mają odpowiednie zastosowanie przepisy dotyczące odpowiedzialności posiłkowej. Tym samym – jeśli spełnione zostaną pozostałe warunki niezbędne do nałożenia odpowiedzialności posiłkowej na zastępowany podmiot, a sprawca dopuścił się przestępstwa, za które orzeka się lub można orzec środek karny w postaci ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku (gdyż akurat w tym przypadku przepadku nie można orzec) – zastępowany podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej zostaje zobowiązany do uiszczenia tej kwoty, gdy środek ten orzeczono, a egzekucja owej należności z majątku sprawcy okaże się bezskuteczna.

3.4. Ograniczenia odpowiedzialności posiłkowej i jej skutki

1. Artykuł 25 k.k.s. uzupełnia regulację odpowiedzialności posiłkowej, wprowadzając ograniczenia w jej stosowaniu. Stosownie do tego przepisu, odpowiedzialności posiłkowej nie stosuje się wobec państwowych jednostek budżetowych, o których mowa w przepisach o finansach publicznych (§ 1)[152], odpowiedzialność posiłkowa nie obciąża też spadku (§ 2). Jednakże jednocześnie odpowiedzialność posiłkowa nie wygasa (§ 3):

1) w razie śmierci sprawcy skazanego po uprawomocnieniu się orzeczenia oraz

2) jeżeli kary grzywny lub środka karnego ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów nie wykonano z powodu nieobecności skazanego w kraju.

Wskazane ograniczenia polegają zatem na uchyleniu możliwości stosowania odpowiedzialności posiłkowej wobec państwowych jednostek budżetowych, zastrzegają nieobciążanie nią spadku odpowiedzialnego posiłkowo, a z drugiej strony zastrzegają, że odpowiedzialność posiłkowa nie wygasa, jeżeli śmierć skazanego nastąpiła już po uprawomocnieniu się orzeczenia, którym nałożono tę odpowiedzialność, a także w razie niewykonania kary grzywny lub środka karnego ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów wobec skazanego z uwagi na jego nieobecność w kraju.

2. W pierwszej kolejności, należy odnieść się do wyłączenia możliwości skorzystania z instytucji odpowiedzialności posiłkowej wobec **państwowych jednostek budżetowych**.

---

[152] Do 1 stycznia 2010 r. przepis wprost odwoływał się do ustawy o finansach publicznych z 1998 r., dopiero nowa ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2009, nr 157, poz. 1240) zmodyfikowała jego treść i wprowadziła ogólne odwołanie się do „przepisów o finansach publicznych". Przez przepisy te rozumieć należy przepisy ustawy oraz wydane z jej upoważnienia i w jego ramach akty wykonawcze.

Zgodnie z ustawą z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych – jednostka budżetowa to jednostka organizacyjna sektora finansów publicznych, która nie posiada osobowości prawnej. Wszystkie swoje wydatki pokrywa ona bezpośrednio z budżetu, natomiast wszystkie dochody takiej jednostki odprowadzane są odpowiednio, albo na rachunek budżetu państwa, albo na rachunek jednostki samorządu terytorialnego (rozliczenie *brutto* – pełnymi kwotami).

Jednostki budżetowe tworzą, łączą i likwidują:

• ministrowie, kierownicy urzędów centralnych, wojewodowie oraz inne organy działające na podstawie odrębnych ustaw – państwowe jednostki budżetowe;

• organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego – gminne, powiatowe lub wojewódzkie jednostki budżetowe;

• Prezes Rady Ministrów – jednostkę budżetową realizującą zadania na rzecz administracji rządowej. Podlega ona Prezesowi Rady Ministrów albo wskazanemu przez niego ministrowi lub kierownikowi urzędu centralnego.

Każda jednostka budżetowa działa na podstawie statutu, chyba że odrębne ustawy stanowią inaczej. Statut taki powinien zawierać w szczególności: nazwę, siedzibę i przedmiot działalności. Przy tworzeniu jednostki budżetowej określa się również mienie przekazywane tej jednostce przez zarząd. Likwidując jednostkę budżetową, określa się przeznaczenie mienia znajdującego się w zarządzie tej jednostki, a możliwe jest także postanowienie o utworzeniu jednostki o innej formie organizacyjno-prawnej, jak i o przejęciu należności i zobowiązań likwidowanej jednostki przez nowo utworzoną. Jednostka budżetowa jest prowadzona na podstawie planu finansowego – planu dochodów i wydatków. Typowym przykładem jednostki budżetowej jest urząd skarbowy.

Przy powyższych założeniach, podobnych w poprzednich ustawach o finansach publicznych z 1998 i 2005 r., nie dziwi wyłączenie możliwości obciążania ich odpowiedzialnością posiłkową. Celem takiego rozwiązania jest ochrona interesów Skarbu Państwa. Odpowiedzialność posiłkowa oznacza bowiem obowiązek uiszczenia za sprawcę czynu grzywny przypadającej Skarbowi Państwa, gdyby od skazanego nie można było jej ściągnąć, zatem uwzględniając sposób finansowania działalności państwowych jednostek budżetowych, oznaczałoby to *de facto* transfer środków finansowych pomiędzy tymi jednostkami, które i tak faktycznie przynależne byłyby w istocie Skarbowi Państwa. Uiszczanie bowiem należności z tytułu kary grzywny przez te jednostki sprowadzałoby się po prostu do wypłaty tych środków z budżetu państwa i ponownym ich wpłaceniu na rzecz tego samego podmiotu (Skarbu Państwa). Działanie takie byłoby zupełnie bezcelowe i zazwyczaj wiązałoby się wyłącznie z zamrażaniem środków finansowych, pozostających w transferze bankowym pomiędzy kontami bankowymi tychże jednostek.

3. Mając na uwadze – jak wskazano uprzednio – iż odpowiedzialność posiłkowa jest odpowiedzialnością o charakterze wyłącznie osobistym i majątkowym, kolejne ograniczenia wskazane w art. 25 k.k.s. stanowią logiczną konsekwencję

takiego jej charakteru. Z uwagi na to, że odpowiedzialność posiłkowa jest odpowiedzialnością osobistą, w § 2 art. 25 k.k.s. zakłada się, że nie obciąża ona spadku po odpowiedzialnym posiłkowo. Kwota, którą miałby uiścić odpowiedzialny posiłkowo, jako osoba fizyczna, nie obciąża więc masy spadkowej, gdyż odpowiedzialność ta wygasła z chwilą śmierci osoby odpowiedzialnej posiłkowo. Niezapłacona zatem przez sprawcę i przez odpowiedzialnego posiłkowo grzywna, bądź jej część, nie obciąża spadkobierców po odpowiedzialnym posiłkowo, wobec powyższego nie stanowi *de facto* długu spadkowego. Jak zasadnie podnosi się jednak w doktrynie, omawiane wyłączenie, skoro odnosi się wyraźnie i tylko do spadku, nie dotyczy innych sposobów przejmowania pasywów po odpowiedzialnym posiłkowo, np. przekształceniu kapitałowych osób prawnych[153].

Stosownie z kolei do § 3 pkt 1 art. 25 k.k.s. odpowiedzialność posiłkowa nie wygasa natomiast w razie śmierci skazanego po uprawomocnieniu się orzeczenia, co jest zrozumiałe, jako że to właśnie owa odpowiedzialność o charakterze majątkowym za cudzą grzywnę, czyni możliwym jej wykonanie, a sama śmierć skazanego nie eliminuje skutków tego skazania. Zatem w takim wypadku owa śmierć nie jest automatycznie podstawą do umorzenia postępowania wykonawczego (art. 184 § 5 k.k.s.), a postępowanie to, w zakresie nieopłaconej grzywny, kieruje się wobec odpowiedzialnego posiłkowo. Do umorzenia dojdzie tu zatem dopiero wtedy, gdy i z majątku tego podmiotu nie będzie można jej wyegzekwować. To samo dotyczy wykonania środka karnego w postaci ściągnięcia równowartości pieniężnej przedmiotu przepadku.

Jeżeli natomiast do śmierci oskarżonego doszło jeszcze w toku postępowania karnego, choćby po wydaniu, ale przed uprawomocnieniem się wyroku, postępowanie to umarza się (art. 17 § 1 pkt 5 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.), a tym samym nie można w ogóle nakładać odpowiedzialności posiłkowej, gdyż jest ona warunkowana skazaniem sprawcy.

W świetle pkt 2 § 3 art. 25 k.k.s. odpowiedzialność posiłkowa nie ustaje także, jeżeli grzywny lub ściągnięcia równowartości przepadku nie wykonano wobec skazanego z powodu jego nieobecności w kraju. Jak wskazano wyraźnie w uzasadnieniu projektu kodeksu karnego skarbowego, normę tę wprowadzono w interesie finansów publicznych[154]. W omawianym przepisie nie chodzi o grzywnę lub ściągnięcie równowartości przepadku orzeczonych w postępowaniu wobec nieobecnego oskarżonego (to postępowanie regulują przepisy art. 173–177 k.k.s.), lecz o sytuacje, gdy niemożność wyegzekwowania tej kary lub środka ma miejsce z powodu późniejszej nieobecności skazanego w kraju. Rozwiązanie to jest zrozumiałe i zasadne, skoro odpowiedzialny posiłkowo odpowiada za te nieopłacone sankcje właśnie wtedy, gdy nie można ich wyegzekwować od samego skazanego (art. 184 k.k.s.). Nie ma

---

[153] Zob. np. G. Bogdan, A. Nita, Z. Radzikowska, Z. Świątkowski, *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Sopot 2000, s. 80; L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny…*, s. 124.

[154] Uzasadnienie projektu rządowego k.k.s. druk sejmowy nr 2375 z 16 grudnia 2003 r., s. 171.

tu zaś znaczenia, z jakich przyczyn wykonanie tych sankcji w stosunku do skazanego było niemożliwe. Dlatego ustawodawca zdecydował się, aby odpowiedzialność posiłkowa nie wygasała także z takiego powodu. Ma to przede wszystkim uchronić interes Państwa i doprowadzić do pełnej kompensacji jego budżetu.

3.5. Odpowiedzialność posiłkowa a kwestia rozliczenia się z korzyści majątkowej uzyskanej z przestępstwa karnego skarbowego

Kodeks karny skarbowy, podobnie jak kodeks karny, przewiduje środek karny przepadku korzyści majątkowych uzyskanych z przestępstwa, a także środek w postaci ściągnięcia równowartości pieniężnej takiego przepadku (art. 22 § 2 pkt 4 i 4a k.k.s.). Kwestie te szczegółowo normuje art. 33 § 1 k.k.s., czyniąc to na wzór rozwiązań przyjętych w art. 45 k.k.[155]

Kodeks karny skarbowy normuje także kwestię rozliczenia z korzyści majątkowej pochodzącej z przestępstwa skarbowego osoby trzeciej, nie będącej sprawcą czynu, gdy w wyniku tegoż czynu to ona stała się beneficjentem takiej korzyści. Zakłada się w tym wypadku, podobnie jak w prawie karnym powszechnym (art. 52 k.k.), tzw. zwrot, a nie jak wobec sprawcy czynu – przepadek, owej korzyści. Kwestię tę aktualnie reguluje art. 24 § 5 k.k.s.

Jak już wspomniano w rozdziale II, prawo karne skarbowe nie recypuje art. 52 k.k. normującego na gruncie prawa powszechnego kwestii zwrotu korzyści uzyskanej z cudzego przestępstwa. Wprowadza natomiast własną, samodzielną regulację w tym zakresie. Z art. 24 § 5 k.k.s. wynika, iż niezależnie od nałożenia odpowiedzialności posiłkowej, sąd zobowiązuje podmiot, który uzyskał korzyść majątkową, do jej zwrotu w całości albo w części na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego; nie dotyczy to jednakże korzyści majątkowej podlegającej zwrotowi na rzecz innego uprawnionego podmiotu. Niedopuszczalne jest zatem zobowiązanie do zwrotu korzyści majątkowej na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego wtedy, gdy podlega ona zwrotowi na rzecz innego podmiotu. Oczywiście, zwrot korzyści na rzecz innego uprawnionego podmiotu musi być uprzednio poprzedzony wykazaniem przez tenże podmiot przysługujących mu praw w zakresie owej korzyści, np. poprzez przedstawienie dokumentu legalnego nabycia określonego przedmiotu. Natomiast obowiązek zwrotu można nałożyć wyłącznie w sytuacji, gdy osoba trzecia uzyskała korzyść kosztem majątku Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Powinna być ona przy tym

---

[155] Szerzej o obowiązku zwrotu korzyści występującym na gruncie prawa karnego zob. np. K. Postulski, M. Siwek, *Przepadek w polskim procesie karnym*, Kraków 2004, s. 120; J. Raglewski, [w:] A. Zoll (red.), *Kodeks karny…*, s. 747–748 oraz 750; B. Mik, *Nowela antykorupcyjna z dnia 13 czerwca 2003 r. Rys historyczny i podstawowe problemy interpretacyjne*, Kraków 2004, s. 115.

uzyskana w wyniku zachowania sprawcy przestępstwa skarbowego, który działał w sposób ujęty w art. 24 § 1 k.k.s., tj.: jako zastępca danego podmiotu prowadzący jego sprawy. Ponadto, mimo że w odróżnieniu od art. 52 k.k., w którym wyraźnie jest mowa, iż zwrot korzyści z cudzego przestępstwa aktualizuje się tylko w razie „skazania" sprawcy, art. 24 § 5 k.k.s. określenia takiego nie posiada, to słusznie przyjmuje się w doktrynie, że i tu aktualizuje się ten środek tylko w razie takiego skazania samego sprawcy, a to z uwagi na umieszczenie przepisu w ramach art. 24 k.k.s., który już w § 1 wymaga owego skazania[156]. Nałożenie obowiązku zwrotu korzyści majątkowej jest przy tym niezależne od tego, czy osoba miała świadomość, że uzyskana przez nią korzyść pochodzi z przestępstwa skarbowego. Nałożenie obowiązku zwrotu korzyści nie jest także zależne od zaistnienia szkody w majątku Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Uzależnione ono jest wyłącznie od uzyskania korzyści, które bynajmniej nie muszą wiązać się z wyrządzeniem szkody[157]. Zwrot, jak wynika z § 5 art. 24, może dotyczyć całości lub części korzyści. Jak wskazuje się w doktrynie to drugie rozwiązanie możliwe jest, gdy z uwagi na trudności dowodowe nie można ustalić pełnych rozmiarów korzyści pochodzącej z przestępstwa osoby trzeciej[158].

W razie uzyskania korzyści majątkowej przez kilka podmiotów, obowiązek zwrotu takiej korzyści należy określić indywidualnie do każdego z tych podmiotów, stosownie do wysokości uzyskanej korzyści.

W odróżnieniu od odpowiedzialności posiłkowej, odpowiedzialność za zwrot korzyści uzyskanej z cudzego czynu (czynu zastępcy beneficjenta korzyści), ma charakter samoistny, nie jest więc odpowiedzialnością subsydiarną, aktualizującą się dopiero w razie nieuregulowania danego obowiązku przez inną osobę. Jest to zatem odpowiedzialność własna beneficjenta korzyści, w tym i będącego nadto pociągniętym do odpowiedzialności posiłkowej, a jego odpowiedzialność jest odpowiedzialnością „obok" sprawcy czynu, którego zachowanie przysporzyło mu owej korzyści.

W tym miejscu należy zauważyć, że wprawdzie od 5 lutego 2009 r.[159] możliwe jest wystąpienie do sądu lub innego organu państwa UE o wykonanie tam „orzeczenia przepadku", co dotyczyć ma nie tylko przepadku przedmiotów, ale i korzyści, jednak wymaga się tu, aby dotyczyło to sytuacji, gdy „sprawca" posiada w tym kraju mienie lub osiąga dochody, co nie może odnieść się do zobowiązanego do zwrotu korzyści uzyskanej z cudzego przestępstwa, jako że nie jest „sprawcą" czynu wobec, którego ów przepadek orzeczono.

---

[156] Zob. np. T. Grzegorczyk, *Kodeks karny…* 2009, s. 121 i n.

[157] Zob. np. F. Prusak, *Kodeks karny…*, t. I, s. 361.

[158] Zob. L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny…*, s. 123; M. Szewczyk, [w:] A. Zoll (red.), *Kodeks karny…*, s. 787.

[159] Zob. art. 66c (którym dopasowano art. 113 § 2 k.k.), a wspomnianą ustawę z 19 grudnia 2008 r., Dz.U. 2009, nr 8, poz. 39.

Rozdział IV

Wprowadzanie podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej do procesu oraz jego status w postępowaniu karnym skarbowym

Pociągnięcie do odpowiedzialności posiłkowej nie jest tożsame z nałożeniem odpowiedzialności karnej. Podmiotem pociągniętym do odpowiedzialności posiłkowej, jak zostało to wcześniej wspomniane, może być osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, jednakże aby zaistniała ona formalnie w postępowaniu, musi zostać wydane wobec niej postanowienie przez organ prowadzący postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe, w którym to postanowieniu wzywa ją do udziału w tymże charakterze (art. 53 § 40 k.k.s.).

Kodeks karny skarbowy – ze względu na swój dualizm w zakresie regulacji materialnej i procesowej – nie reguluje kwestii podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej kompleksowo w jednym rozdziale. Przepisów tych należy szukać w ogólnych zasadach rządzących prawem karnym skarbowym oraz w części procesowej. Regulacja procesowa także nie przedstawia pełnej sytuacji podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej w jednym miejscu. Ujęta jest fragmentarycznie przy danym stadium postępowania, poczynając od momentu pojawienia się tego podmiotu jako strony, wskazania jej pozycji oraz zakresu przysługujących jej uprawnień. I tak, pociąganie do odpowiedzialności posiłkowej od strony procesowej i procesowe uprawnienia tego podmiotu zawarte są w art. 123–125 k.k.s. Przepis art. 125 k.k.s. w całej swojej rozciągłości określa zatem uprawnienia i obowiązki podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej w toku postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, przez co podmiot ten uzyskuje status szczególnej strony procesu karnego skarbowego.

Jak wskazano w uzasadnieniu rządowego projektu kodeksu karnego skarbowego: „Obok innych zabiegów legislacyjnych wzmacniających pozycję podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, proponuje się między innymi odniesienie także do tego podmiotu zasady *nemo se ipsum accusare tenetur*. Uzyska on także takie samo jak oskarżony prawo do udziału w czynnościach dowodowych postępowania przygotowawczego, włącznie z udziałem w czynnościach końcowego zapoznania z aktami postępowania przygotowawczego poprzedzającego jego

zamknięcie, a na rozprawie prawo składania wyjaśnień bezpośrednio po odczytaniu aktu oskarżenia i wyjaśnieniach oskarżonego. Uprawnienia podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej uregulowane zostały poprzez odesłanie do – podlegających odpowiedniemu stosowaniu – przepisów kodeksu postępowania karnego (uzasadnienie rządowego projektu k.k.s.)"[1].

Natomiast nałożenie odpowiedzialności posiłkowej odbywa się w orzeczeniu kończącym postępowanie (art. 163), a podmiot zobowiązany określa się wówczas mianem **odpowiedzialnego posiłkowo** (art. 166). Tymczasem we wcześniejszych stadiach i fazach procesu pojawia się tzw. **podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej** (art. 53 § 40), będący stroną postępowania (art. 120 § 1). Samo pociągnięcie zaś następuje przez wydanie stosownego postanowienia (art. 124). Wniosek o nałożenie przez sąd tej odpowiedzialności powinien z kolei być zawarty w akcie oskarżenia (art. 155 § 3). Jako że jest to odpowiedzialność za grzywnę wymierzoną sprawcy lub równowartość pieniężną przedmiotów podlegających przepadkowi, orzeczeniem kończącym jest tu wyrok skazujący, w którym orzeczono taką właśnie karę lub środek karny. Może to być także skazanie z odstąpieniem od wymierzenia kary, z ograniczeniem się tylko do środka karnego ściągnięcia równowartości pieniężnej przedmiotu przepadku, gdy w grę wchodzi jedynie odpowiedzialność za ten obowiązek orzeczony samodzielnie, a nie obok kary, z której zrezygnowano. Uzupełnieniem regulacji prawnej są przepisy art. 158–162, 166, 169–170 k.k.s., w których unormowano dodatkowo kwestie związane z sytuacją prawną pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej.

Odpowiedzialność posiłkowa może być nałożona także w postępowaniu wobec nieobecnych, gdy nieobecnym jest podmiot pociągnięty do tej odpowiedzialności (art. 173–176). Może być również nałożona wyrokiem (rozstrzygnięciem) zaocznym wobec odpowiedzialnego posiłkowo, jeżeli nie stawi się on na rozprawę (art. 158 § 1 i 3). Ponieważ od takiego rozstrzygnięcia w zapadłym orzeczeniu służy sprzeciw, podczas gdy wobec pozostałych rozstrzygnięć wyroku, pozostałym stronom, apelacja, możliwy jest różny moment uprawomocnienia się orzeczenia i samego rozstrzygnięcia odnośnie odpowiedzialności posiłkowej.

4.1. Tryb wprowadzania podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej do postępowania karnego skarbowego

1. Zgodnie z art. 124 § 1 k.k.s., pociągnięcie podmiotu do odpowiedzialności posiłkowej następuje w formie postanowienia. Mając na uwadze uchwaloną nowelizację dotyczącą omawianego przepisu – art. 124 § 1 k.k.s. zmieniony został

[1] Zob. uzasadnienie rządowego projektu kodeksu karnego skarbowego, [w:] *Nowa kodyfikacja karna. Kodeks karny skarbowy*, z. 25, Warszawa 1999; zob. też F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom II (art. 54–191)*, Kraków 2006, s. 961 i n.

przez art. 15 pkt 8 lit. a) ustawy z 27 września 2013 r.[2] zmieniający niniejszą ustawę z dniem 1 lipca 2015 r. w taki sposób, że treść tego paragrafu otrzyma następujące brzmienie: „Pociągnięcie do odpowiedzialności posiłkowej następuje w formie postanowienia". Jak widać z powyższego, nowelizacja wprowadza jedynie zmianę w postaci usunięcia z poprzednio występującego zapisu – słowa „podmiot". Tym samym pociągnięcie do odpowiedzialności posiłkowej następować będzie na dotychczasowych zasadach, a zmiana ma charakter wyłącznie stylistyczny.

Postanowienie takie wydaje w postępowaniu przygotowawczym organ prowadzący to postępowanie, a po wniesieniu aktu oskarżenia do sądu – sąd (art. 124 § 2). Postanowienie winno zawierać wskazanie oskarżonego, zarzucanego mu przestępstwa skarbowego, kwalifikacji prawnej czynu zabronionego, podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej oraz podstaw pociągnięcia podmiotu do odpowiedzialności posiłkowej.

Powyższe wskazuje, że merytoryczną przesłanką wydania omawianej decyzji procesowej jest istnienie, w świetle zgromadzonego materiału dowodowego sprawy, warunków do przyjęcia, że zachodzą podstawy do odpowiedzialności posiłkowej wskazanego podmiotu, a więc że spełnione są przesłanki tej odpowiedzialności określone w art. 24 § 1 k.k.s. Kodeks przyjmuje przy tym, że możliwa jest zmiana lub uzupełnienie następnie tego postanowienia, które też wymagają formy postanowienia. Jednocześnie zakłada, że w razie braku podstaw do pociągnięcia podmiotu do odpowiedzialności posiłkowej zmiana ta może polegać także na uchyleniu wydanego poprzednio postanowienia. To z kolei oznacza, że dla wydania postanowienia o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej nie jest konieczne przekonanie o istnieniu podstaw owej odpowiedzialności, lecz jedynie swoiste oraz uzasadnione podejrzenie ich zaistnienia, które może następnie w toku procesu albo przerodzić się w przekonanie, co zaowocuje jej nałożeniem, albo odpaść, co doprowadzi do uchylenia postanowienia o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej. Mając powyższe na uwadze oraz fakt, iż postanowienie ma określać m.in. zarzucany oskarżonemu czyn i jego kwalifikacje prawną oraz podstawy samego pociągnięcia do odpowiedzialności posiłkowej, należy przyjąć, że przez uzupełnienie tego postanowienia, o jakim mowa w § 4 art. 124 k.k.s., należy rozumieć jego poszerzenie. W szczególności, na etapie postępowania przygotowawczego w zakresie tej odpowiedzialności, z racji jeszcze innych niż dotąd przestępstw skarbowych podejrzanego, albo z uwagi na poszerzenie zakresu tejże odpowiedzialności lub ich podstaw. Przykładowo można tu wskazać sytuacje ustalenia istnienia podstaw odpowiedzialności podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności wobec więcej niż jednego przestępstwa skarbowego sprawcy, weryfikacji roli osoby zastępującej albo aspektu uzyskania lub

[2] Dz.U. 2013, poz. 1247.

możliwości uzyskania korzyści itp. Natomiast zmiana omawianego postanowienia powinna być rozumiana jako zmiana przestępstwa, z racji którego wchodzić ma w grę ta odpowiedzialność na inne, niż dotąd, lub oskarżonym, z jakim się ona wiąże, a także jako zawężenie lub zniesienie tej odpowiedzialności, z tym że w tej ostatniej sytuacji może polegać ona wręcz na uchyleniu uprzedniego postanowienia (zd. II § 2 art. 124 k.k.s.).

Przepis art. 124 k.k.s. reguluje kwestie proceduralne związane z pociągnięciem określonego podmiotu do odpowiedzialności posiłkowej, wskazując: formę orzeczenia w przedmiocie pociągnięcia do odpowiedzialności posiłkowej, organ właściwy do wydania tego orzeczenia, wymogi treściowe, jakim powinno ono odpowiadać, a także sposób jego modyfikacji. W zasadzie, co naturalne, z uwagi także na zasadę legalizmu i obligatoryjność odpowiedzialności posiłkowej pociąganie do niej powinno nastąpić już w postępowaniu przygotowawczym, z tym że od razu w jego fazie *in personam*, skoro postanowienie winno wskazywać już oskarżonego (w szerokim tego słowa znaczeniu) oraz zarzucane mu przestępstwo[3]. Kodeks przewiduje jednak też możliwość skierowania przez prezesa sądu sprawy na posiedzenie po wniesieniu aktu oskarżenia, gdy zachodzi w jego przekonaniu potrzeba rozważenia kwestii pociągnięcia do odpowiedzialności posiłkowej (dodany w 2005 r. § 5 art. 124 k.k.s.), tym samym przepis ten dopuszcza wydanie takiego postanowienia również przez sąd (§ 2 *in fine* art. 124 k.k.s.). Podnieść w tym miejscu jednak należy, iż § 5 art. 125 k.k.s przestanie obowiązywać z dniem 1 lipca 2015 r. z racji jego uchylenia w wyniku uchwalonej nowelizacji[4]. Tym samym w dalszym ciągu sąd będzie miał możliwość wydawania przedmiotowego postanowienia na etapie postępowania sądowego (§ 2 *in fine* art. 124 k.k.s.), z tym wszakże wyjątkiem, iż zniknie zapis o przekazywaniu sprawy na posiedzenie przed rozpoczęciem przewodu sądowego. Wydaje się, iż z literalnej treści omawianego § 2 art. 124 k.k.s. wynika nadal możliwość przekazania sprawy na posiedzenie w tym przedmiocie, przy czym postanowienie musiałoby być już zawsze wydane przez sąd orzekający. Z racji powoływanej nowelizacji traci bowiem moc art. 339 § 3 pkt 4 k.p.k.[5] (przez stosowne odesłanie wynikające z treści art. 113 § 1 k.k.s.) umożliwiający jeszcze dotychczas zwrot sprawy organowi prowadzącemu postępowanie przygotowawcze celem uzupełnienia jego istotnych braków. Tak więc z dniem 1 lipca 2015 r. sąd nie będzie miał możliwości przekazania sprawy do postępowania przygotowawczego, aby organ je prowadzący wydał postanowienie o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej.

---

[3] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 355.

[4] Art. 124 § 5 uchylony przez art. 15 pkt 8 lit. b) ustawy z 27 września 2013 r. (Dz.U. 2013, poz. 1247) zmieniający niniejszą ustawę z dniem 1 lipca 2015 r.

[5] Art. 345 uchylony ustawą: Dz.U. 2013, poz. 1247. Przepis przestanie obowiązywać z dniem 1 lipca 2015 r.

Jak z powyższego wynika, pociągnięcie do odpowiedzialności posiłkowej wymaga formy niezaskarżalnego postanowienia, które w stadium przygotowawczym wydaje organ je prowadzący[6], zaś w postępowaniu jurysdykcyjnym sąd. Językowo nie ma wątpliwości, że skoro „pociągnięcie" podmiotu do odpowiedzialności posiłkowej wymaga wydania postanowienia (art. 124 § 1 k.k.s.), to znaczy, że jego wydanie jest dla osiągnięcia tego rezultatu niezbędne. Nawet zatem, gdy obiektywnie i bezspornie zachodzą okoliczności uzasadniające pociągnięcie określonego podmiotu do odpowiedzialności posiłkowej, brak wskazanego orzeczenia powoduje, że się ona nie aktualizuje[7]. Dlatego w piśmiennictwie trafnie zauważono, iż funkcje tego postanowienia są adekwatne do funkcji postanowienia o przedstawieniu zarzutów podejrzanemu[8], tym bardziej że z chwilą wydania postanowienia o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej dany podmiot nabywa również pewne uprawnienia zasadniczo zarezerwowane dla oskarżonego[9]. Poza tym o kreatywnym charakterze postanowienia określonego w art. 124 § 1 k.k.s. przesądza także treść art. 125 § 3 k.k.s., wskazującego zakres uprawnień pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej.

Podkreślenia wymaga fakt, iż uzyskanie statusu strony przez podmiot odpowiedzialny posiłkowo wynika z wydania w tym przedmiocie odpowiedniego postanowienia. Stosowanie zatem do dyspozycji art. 125 § 3 w zw. z art. 124 § 1 k.k.s. od chwili wydania postanowienia o pociągnięciu podmiotu do odpowiedzialności posiłkowej, podmiot pociągnięty do takiej odpowiedzialności może być w tym charakterze wezwany do udziału w czynnościach procesowych, staje się stroną postępowania. Wezwanie więc do udziału w postępowaniu karnym skarbowym w charakterze podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo jest więc uzależnione od nadania stosownego statusu procesowego, z którym to wiążą się wspomniane prawa i obowiązki.

Uzyskanie statusu następuje tu z chwilą wydania postanowienia o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej określonego podmiotu, a więc sporządzenia i podpisania tego orzeczenia, i już dla jego tak zwanego „ogłoszenia" można wezwać dany podmiot w tymże charakterze (art. 125 § 3 *in fine*), przy czym osoba

---

[6] Organami prowadzącymi może być tu zarówno organ finansowy, jak i niefinansowy, a pociągnięcie może nastąpić, bądź to w śledztwie, bądź w dochodzeniu, jako że obie te formy postępowania przygotowawczego są znane w odniesieniu do ścigania przestępstw skarbowych, a różnice między nimi są nieco głębsze niż na gruncie prawa powszechnego (o tych różnicach zob. np. D. Tarnowska, *Różnice między dochodzeniem a śledztwem w polskim procesie karnym*, wyd. I, Wydawnictwo UN, Szczecin 2009), gdyż śledztwo w oparciu o k.k.s. mogą prowadzić także organy finansowe, a nie tylko prokurator, jak w prawie powszechnym.

[7] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, LEX 2010.

[8] Z. Gostyński, *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł II. Postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Tytuł III. Postępowanie wykonawcze*, Warszawa 2000, s. 125.

[9] G. Skowronek, *Szczególne strony postępowania w sprawach karnych skarbowych*, „Prokuratura i Prawo" 2005, nr 7–8, s. 164.

ta może wówczas żądać wydania jej uwierzytelnionego odpisu przedmiotowej decyzji (art. 157 § 1 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.). Co ciekawe i warte podkreślenia – kodeks karny skarbowy nie recypuje tu art. 313 k.p.k., który nakazywałby ogłaszać to postanowienie tak jak decyzję o przedstawieniu zarzutów z konsekwencjami konieczności podawania powodów i podstaw zarzutów oraz sporządzania uzasadniania tegoż postanowienia, ale w art. 124 § 3 k.k.s. określono jej treść, która powinna być podana do wiadomości pociągniętego (art. 100 § 2 *in fine* k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Wezwanie więc do udziału w postępowaniu karnym skarbowym w charakterze podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej jest zatem uzależnione od nadania mu stosownego statusu procesowego i winno nastąpić bez nieuzasadnionej zwłoki po wydaniu stosownego postanowienia, gdyż wiąże się to z określonymi jego prawami i obowiązkami strony postępowania.

Podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej staje się zatem stroną postępowania z chwilą wydania postanowienia o pociągnięciu go do tej odpowiedzialności. Kodeks karny skarbowy nie określa jednak czasu, w jakim może zostać wydane takie postanowienie. W doktrynie wskazywano, że ustawa nie określa momentu, do którego ma dojść do tego wezwania, i że jest to możliwe zarówno przed rozprawą, jak i w trakcie przewodu sądowego[10]. O tym, kiedy dojdzie do pociągnięcia do omawianej odpowiedzialności, w jej procesowym ujęciu, decyduje moment (stadium, etap postępowania), w którym ujawniły się okoliczności uzasadniające wydanie postanowienia w tym przedmiocie. Może to mieć miejsce w toku postępowania przygotowawczego, jak i dopiero po wniesieniu aktu oskarżenia. W tym ostatnim wypadku postanowienie o pociągnięciu podmiotu do odpowiedzialności posiłkowej wydawane jest przez sąd z urzędu, co stanowi wyjątek od zasady skargowości. Analizując brzmienie art. 124 § 2 *in fine* i § 5 k.k.s., należy jednak zauważyć, że pierwszy z nich ogólnie przyjmuje, iż postanowienie o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej wydaje także sąd „po wniesieniu aktu oskarżenia". Pytanie wszak, czy oznacza to prawo sądu, ale w trakcie całego sądowego stadium procesu. Gdyby tak założyć, to mogłoby ono być wydane, nawet w stadium odwoławczym, gdyby dopiero wówczas ustalono podstawy do tejże odpowiedzialności. Takie rozumienie należy jednak wykluczyć, gdyż godzi ono w naczelne i podstawowe zasady procesu, w tym w prawo odwołania się od wydanego orzeczenia, a powyższe dawałoby podstawy do orzekania o omawianej odpowiedzialności dopiero w II instancji. Pozostaje zatem przyjąć, że chodzi tylko o postępowanie sądowe w I instancji, ale i tu należy zastanowić się, czy pociągnięcie do odpowiedzialności posiłkowej może nastąpić w toku całego tego postępowania, czy jedynie we wstępnej jego fazie. Należy w tym miejscu zwrócić uwagę na § 5 art. 124 k.k.s. (**obowiązujący do 1 lipca 2015 r.**), który nakazuje prezesowi sądu przekazać sprawę na posiedzenie, „gdy zachodzi potrzeba rozważenia kwestii pociągnięcia do odpowiedzialności

[10] F. Prusak, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2002, s. 162.

posiłkowej". W piśmiennictwie[11] wskazuje się, że jest to swoiste uzupełnienie na potrzeby k.k.s. – art. 339 § 3 k.p.k., ale i bez niego takie przekazanie w oparciu o sam art. 339 § 3 k.p.k. (w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.) byłoby możliwe, gdyż nie zawiera on katalogu zamkniętego sytuacji, w których dojść może do owego przekazania sprawy na posiedzenie przed rozprawą. Podnosi się jednocześnie, że art. 124 § 5 dotyczy „przede wszystkim" sytuacji, gdy sam akt oskarżenia nie zawiera wskazania o pociągnięciu określonej osoby do odpowiedzialności posiłkowej, a w ocenie prezesa sądu pociągnięcie takie jest możliwe, z tym że z uwagi na fakt, iż przepis mówi o „rozważeniu kwestii" tej odpowiedzialności, to aktualizowałby się także w zakresie określonym w § 4 art. 125 k.k.s. – czyli zmiany lub uchylenia decyzji o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej[12].

Powyższe wskazuje, iż omawiany tu § 5 art. 124 k.k.s. powinien mieć zastosowanie we wstępnej fazie postępowania sądowego. W uzasadnieniu do noweli z 28 lipca 2005 r. wprowadzającej ten przepis podniesiono zresztą, że pociągnięcie do odpowiedzialności posiłkowej jest istotną kwestią procesową i jeżeli istnieje podmiot spełniający warunki do pociągnięcia go do tej odpowiedzialności, to stosowne postanowienie, jeżeli nie było dotąd wydane, powinno się wydać przed rozprawą, aby umożliwić temu podmiotowi przygotowanie się do obrony[13]. Tym samym, co do zasady, użyte w art. 124 § 2 k.k.s. określenie, wedle którego postanowienie o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej sąd wydaje „po wniesieniu oskarżenia" powinno następować jednak przed wyznaczeniem rozprawy w danej sprawie, ale tylko pod warunkiem, że istnieją wówczas podstawy do jego wydania. Należy w tym miejscu zauważyć, że stosownie do art. 339 § 5 w zw. z art. 96 k.p.k. i 113 § 1 k.k.s., w posiedzeniu sądu, o jakim mowa w art. 124 § 5 k.k.s., strony, ani zainteresowany podmiot, który ma zostać pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej, udziału nie bierze, a przy tym samo postanowienie nie podlega zaskarżeniu. Skoro jednak, we wstępnej fazie procesu sądowego, sądowe pociągnięcie do odpowiedzialności posiłkowej jest możliwe jedynie, jeśli właśnie w tym momencie istnieją ku temu podstawy, to tym samym nie jest jednak wykluczone dokonanie takiego pociągnięcia w późniejszych fazach tego stadium procesu, jeżeli dopiero w toku przewodu sądowego ujawnione zostaną okoliczności dające podstawy do pociągnięcia do omawianej odpowiedzialności posiłkowej[14]. W takim wypadku należy przyjąć, że po wydaniu

---

[11] Zob. L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 2007, s. 610; W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 514; G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A.R. Światłowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007, s. 674.

[12] Zob. np. T. Grzegorczyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 534.

[13] Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – *Kodeks karny skarbowy* oraz niektórych innych ustaw – Druk 2375 z 2003 r., s. 135.

[14] Zob. F. Prusak, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2002, s. 162; T. Grzegorczyk, *Kodeks karny…*, 2009, s. 534. Zob. też F. Prusak, *Postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 130.

takiego postanowienia przez sąd, na wniosek nowej strony, należałoby jej udostępnić wgląd przynajmniej w taki zakres materiału dowodowego, który zadecydował o wydaniu tej decyzji, np. przez zarządzenie stosownej przerwy i dopiero po tym prowadzić postępowanie w sprawie w dalszym ciągu. Co nie wyklucza także możliwości ponowienia – na żądanie pociągniętego – uprzednio przeprowadzonych dowodów w sprawie.

Natomiast jeżeli postanowienie wydano już w postępowaniu przygotowawczym i nie uchylono go, akt oskarżenia powinien zawierać też wniosek o nałożenie odpowiedzialności posiłkowej (art. 155 § 5 k.k.s.)[15].

2. Jak już wspomniano w postanowieniu o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej, oprócz wskazania oskarżonego (podejrzanego), zarzucanego mu przestępstwa skarbowego i jego kwalifikacji prawnej, należy wskazać podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej oraz podstawy tego pociągnięcia[16]. Jako orzeczenie w postaci postanowienia wymaga ono uzasadnienia (art. 98 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Uzasadnienie powinno spełniać choćby minimalnie funkcję perswazyjną, tj. wyłuszczać powody podjęcia decyzji, by strona mogła rozważyć argumenty świadczące o jej słuszności, a także funkcję kontrolną, tj. przedstawiać instancji odwoławczej podstawy do sprawdzenia tej słuszności[17]. Wprawdzie postanowienie to nie jest zaskarżalne w drodze zażalenia, ale może być zawsze w późniejszym okresie zmienione, w tym i uchylone. Powołanie w uzasadnieniu faktów na poparcie decyzji daje możliwość późniejszej ich analizy pod kątem aktualności występowania przyczyn pociągnięcia do odpowiedzialności posiłkowej czy też konieczności uznania ich jednak za niewykazane. Postanowienie powyższe, jeśli spełni wszystkie wymogi formalne – jest wezwaniem w rozumieniu art. 53 § 40, tj. wezwaniem do udziału w postępowaniu w charakterze podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej.

Przez wymóg wskazania w nim podstaw pociągnięcia do odpowiedzialności posiłkowej należy rozumieć nie tylko podanie przepisu kodeksu, z którego odpowiedzialność taka ma wynikać (art. 24 § 1 k.k.s.), czyli podstawy prawnej, ale także okoliczności uzasadniających istnienie tej podstawy (podstawa faktyczna), tj. dotyczących stosunku prawnego lub faktycznego między pociąganym a podejrzanym (oskarżonym), spośród wskazanych w § 1 art. 24 k.k.s., jako warunkujących odpowiedzialność posiłkową oraz wskazujących na uzyskanie lub

---

[15] Z dniem 1 lipca 2015 r. będzie to art. 155 § 7 k.k.s., dołączenie zaś takiego wniosku do aktu oskarżenia będzie miało charakter obligatoryjny, a nie jak dotychczas, tylko fakultatywny. Wniosek ten dołączać się będzie do aktu oskarżenia wraz z odpisami dla oskarżonego i podmiotów, których dotyczą, powiadamiając ich o złożeniu tych wniosków.

[16] T. Grzegorczyk, *Kodeks karny…*, 2009, s. 534.

[17] Zgodnie z postanowieniem Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 21 czerwca 2000 r., II AKz 219/2000, „Krakowskie Zeszyty Sądowe" 2000, z. 6, poz. 17.

możliwość uzyskania przez pociąganego korzyści majątkowych z czynu sprawcy, a jeśli korzyść została faktycznie odniesiona – winien także zostać określony jej precyzyjny zakres.

Postanowienie o pociągnięciu podmiotu do odpowiedzialności posiłkowej, jak już wskazano, wydawane jest w postępowaniu przygotowawczym przez organ prowadzący to postępowanie, a po wniesieniu aktu oskarżenia przez sąd (art. 124 § 2 k.k.s.). W postępowaniu przygotowawczym wydaje go organ je prowadzący, bez względu na charakter tego organu (finansowy, niefinansowy oraz prokurator) i bez potrzeby występowania o jego zatwierdzanie. Także pod rządem u.k.s. zakładano, że wezwanie do udziału w roli odpowiedzialnego posiłkowo wychodzi od organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze albo od organu orzekającego (art. 139 § 1 zd. pierwsze *in fine* u.k.s.). Mając na uwadze powyższe oraz treść art. 155 k.k.s., podmiotami uprawnionymi do wydania postanowienia o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej oraz dalej do wniesienia aktu oskarżenia do sądu są: finansowe organy postępowania przygotowawczego, niefinansowe organy postępowania przygotowawczego oraz prokurator. Zgodnie z art. 53 § 37 k.k.s. finansowymi organami postępowania przygotowawczego są: urząd skarbowy, inspektor kontroli skarbowej oraz urząd celny. Natomiast stosownie do art. 53 § 38 k.k.s. – niefinansowymi organami postępowania przygotowawczego są: Straż Graniczna, Policja, Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Żandarmeria Wojskowa oraz Centralne Biuro Antykorupcyjne.

Kodeks kontynuuje przy tym, gdy chodzi o wniesienie oskarżenia, rozwiązanie funkcjonujące w procesie karnym, gdzie w trybie zwykłym, oskarżenie wnosi prokurator, a w trybie uproszczonym także inne organy upoważnione do prowadzenia dochodzenia. W art. 155 k.k.s. przyjmuje się bowiem koncepcję, wedle której akt oskarżenia:

• sporządza samodzielnie i wnosi do sądu organ finansowy, jeżeli to on prowadził dochodzenie, a więc gdy postępowanie ma się toczyć w sądzie w trybie uproszczonym, czyli zawsze przy wykroczeniach skarbowych oraz z zasady także przy ściganiu przestępstw skarbowych; w takim wypadku organ finansowy jedynie przesyła prokuratorowi odpis tego aktu, jako powiadomienie o jego wniesieniu, ale tylko gdy dotyczy on przestępstwa skarbowego, *a contrario* zatem nie – przy oskarżaniu o wykroczenie skarbowe;

• sporządza wprawdzie organ finansowy, ale przesyła go wraz z aktami prokuratorowi, jeżeli sprawa dotyczy przestępstwa skarbowego, co do którego musi się toczyć postępowanie w trybie zwyczajnym; *de lege lata* następuje to po śledztwie, kiedy to także w procesie powszechnym organ nieprokuratorski nie może samodzielnie wnieść aktu oskarżenia do sądu. To prokurator decyduje w takim wypadku o zatwierdzeniu tego aktu i wniesieniu go do sądu, a o wniesieniu powiadamia organ finansowy, przesyłając mu odpis aktu oskarżenia. Prokurator nie

musi zatwierdzić aktu oskarżenia, ma on w takim wypadku uprawnienia, o jakich mowa w art. 331 § 1 k.p.k., może zatem także nakazać uzupełnienie dochodzenia albo postępowanie umorzyć lub zawiesić;

• jeżeli dochodzenie w sprawie o przestępstwo skarbowe prowadził organ niefinansowy, to ponieważ jest to sprawa rozpoznawana w trybie uproszczonym, sporządza on akt oskarżenia i przekazuje sprawę prokuratorowi, który decyduje o dalszym losie aktu i o jego wniesieniu do sądu (art. 325d w zw. z art. 312 i 331 § 1 k.p.k. oraz z art. 113 § 1 k.k.s.); gdy zaś organ niefinansowy prowadził śledztwo, to przekazuje on akta sprawy prokuratorowi, a akt oskarżenia sporządza i wnosi prokurator (art. 331 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.).

W tym miejscu podnieść należy wszakże treść znowelizowanego już art. 155 k.k.s.[18] Jak wynika z treści uzasadnienia Komisji Kodyfikacyjnej Prawa Karnego do projektu ustawy o zmianie ustawy *Kodeks postępowania karnego* i niektórych innych ustaw[19] – zmiana treści art. 155 k.k.s. wiąże się z rezygnacją z trybu uproszczonego i zmianami w modelu postępowania przygotowawczego. Obecnie art. 155 § 2 k.k.s. w zdaniu pierwszym zakłada, że w sprawach należących do trybu zwyczajnego organ finansowy prowadzący postępowanie przygotowawcze powinien w ciągu 14 dni od daty zakończenia śledztwa przekazać akta sprawy oraz dowody rzeczowe wraz z aktem oskarżenia prokuratorowi. Tryb zwyczajny w postępowaniu sądowym dotyczy tylko spraw prowadzonych w formie śledztwa, tak więc sprawy z zakończonego dochodzenia nadal jeszcze rozpoznawane będą w trybie uproszczonym. Ten sam paragraf w kolejnych zdaniach przewiduje, że do prokuratora należy zatwierdzenie tego aktu i wniesienie do sądu oraz to, że organ finansowy może wówczas przyłączyć się do tego aktu obok prokuratora jako oskarżyciel publiczny, w związku z czym winien być zawiadomiony o wniesieniu stosownego aktu do sądu poprzez przesłanie mu odpisu aktu oskarżenia prokuratora. Tymczasem likwidacja trybu uproszczonego (od 1 lipca 2015 r.) dezaktualizuje to rozwiązanie legislacyjne, gdyż, bez względu na formę postępowania przygotowawczego, sprawa o przestępstwo skarbowe przekazywana do sądu, przesyłana by była zawsze do trybu zwyczajnego. Nadal jednak to prokurator nadzorowałby postępowanie przygotowawcze prowadzone w formie śledztwa, ale już przy dochodzeniu nadzór należałby co do zasady do nadrzędnych organów nad organami finansowymi prowadzącymi to dochodzenie. Oczywiście wpadkowa forma kontroli prokuratorskiej tu w dochodzeniu także pozostaje, niemniej jednak nadzór przynależy nadrzędnym organom finansowym. Nadal prokurator może samodzielnie składać akt oskarżenia w sprawach, w których finansowy organ postępowania

---

[18] Art. 155 zmieniony przez art. 15 pkt 22 ustawy z 27 września 2013 r. (Dz.U. 2013, poz. 1247) zmieniający niniejszą ustawę z dniem 1 lipca 2015 r.

[19] *Uzasadnienie Komisji Kodyfikacyjnej Prawa Karnego do projektu ustawy o zmianie ustawy Kodeks postępowania karnego i niektórych innych ustaw*, http://arch.prawo.ug.edu.pl, s. 218 i n.

przygotowawczego prowadził dochodzenie (art. 155 § 1 k.k.s.). Mając na uwadze uchwalone zmiany – Komisja Kodyfikacyjna wskazała na potrzebę zmiany art. 155 § 2 k.k.s. w ten sposób, że w sprawach, w których organ finansowy prowadził śledztwo, organ ten w ciągu 14 dni od daty jego zakończenia winien przekazać akta sprawy oraz dowody rzeczowe wraz z aktem oskarżenia prokuratorowi. W pozostałej części unormowanie tego rodzaju spraw nie uległo przeobrażeniom, oprócz wyżej opisanego już art. 155 § 7 k.k.s.

3. Jak już wskazano, postanowienie o pociągnięciu podmiotu do odpowiedzialności posiłkowej może być, stosownie do art. 124 § 4 zd. 1 k.k.s., zmieniane lub uzupełniane. Zmiana czy uzupełnienie następuje także w drodze postanowienia. W sytuacji, gdy brak jest podstaw do pociągnięcia podmiotu do odpowiedzialności posiłkowej, zmiana może polegać także na uchyleniu wydanego poprzednio postanowienia (art. 124 § 4 zd. 2 k.k.s.).

W razie uchylenia postanowienia nie jest jednak wykluczone ponowne pociągnięcie do odpowiedzialności, jeżeli w dalszym postępowaniu ujawniłyby się nowe, wskazujące na taką potrzebę, okoliczności. Przyjmująca postać zmiany lub uzupełnienia modyfikacja postanowienia o pociągnięciu podmiotu do odpowiedzialności posiłkowej może (ale nie musi) wynikać ze zmiany postawionego oskarżonemu zarzutu. Jego uchylenie zaś następuje nie tylko wtedy, gdy odpadły przesłanki odpowiedzialności posiłkowej, ale również, gdy podmiot do niej pociągnięty – z jakiegokolwiek powodu – przestał istnieć. Charakter tej odpowiedzialności wyklucza bowiem zasadne uznanie o mogącej zachodzić w jej wypadku sukcesji, co jednak nie dotyczy innych niż spadkobranie postaci przejmowania pasywów podmiotu, np. zmiany organizacyjno-prawnej jego funkcjonowania (art. 25 § 2 k.k.s.). Trafnie przy tym podkreśla się, że w razie zmiany sytuacji faktycznej lub stwierdzenia, że postanowienie uchylające postanowienie o pociągnięciu podmiotu do odpowiedzialności posiłkowej zostało wydane przy braku ku temu podstaw, nie ma przeszkód do ponownego wydania wobec tego samego podmiotu postanowienia określonego w art. 124 § 1 k.k.s.[20]

Same z kolei zmiany postanowienia mogą dotyczyć np. modyfikacji w opisie i kwalifikacji prawnej czynu zarzucanego oskarżonemu, podanych w postanowieniu o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej, a od tego uzależnione jest przecież zagrożenie grzywną i tym samym zakres majątkowej odpowiedzialności pociąganego do odpowiedzialności posiłkowej. Zmiany te mogą rzutować także na istnienie lub nieistnienie podstaw tej odpowiedzialności, np. w zakresie ustalenia konkretnego stosunku łączącego podmiot odpowiedzialny posiłkowo ze sprawcą, a uzasadniającego tę odpowiedzialność, czy też samej możliwości uzyskania korzyści majątkowej kosztem Skarbu Państwa z czynu sprawcy, bez której to możliwości odpowiedzialność posiłkowa

[20] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne…*, s. 355–357.

nie istnieje. Należy przy tym przyjąć, że zmian dokonuje jedynie ten organ, który wydał postanowienie, ewentualnie w postępowaniu przygotowawczym, w ramach nadzoru, także organ nadzorujący (art. 326 § 3 pkt 4 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. i w zw. z art. 122 § 1 pkt 2 k.k.s.)[21]. Kiedy zaś postanowienie to wydano w stadium przygotowawczym, to w postępowaniu jurysdykcyjnym tej modyfikacji lub zmiany może dokonać sąd, chociaż z perspektywy czysto praktycznej jest to bardzo mało prawdopodobne, gdyż z reguły będzie on w tym zakresie rozstrzygał wyrokując[22]. Tym samym – zmian w postanowieniu o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej na etapie postępowania sądowego raczej trudno oczekiwać. Kwestie te staną się przedmiotem rozważań najczęściej dopiero po zamknięciu przewodu sądowego, tuż przed podjęciem finalnego rozstrzygnięcia. Dlatego w nakreślonej sytuacji sąd w większości przypadków będzie rozstrzygać o odpowiedzialności posiłkowej dopiero w wyroku[23].

Można jednak przyjąć, że gdyby kwestia uchylenia tego postanowienia stała się aktualna od razu po wniesieniu aktu oskarżenia to, jak już wspomniano, takie uchylenie przez sąd na posiedzeniu przed wyznaczeniem rozprawy, jest jak najbardziej możliwe. Natomiast, jeśli sąd dopiero na rozprawie dochodzi do wniosku, iż brak jest podstaw odpowiedzialności posiłkowej, do której pociągnięcia dokonano w postępowaniu przygotowawczym, nie powinien zmieniać postanowienia organu ścigania, ale w wyroku rozstrzygnąć kwestię tej odpowiedzialności (art. 163 k.k.s.). Niemniej z uwagi na występujące sytuacje konieczności prowadzenia długoterminowych procesów, uchylenie postanowienia o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej, w razie ustalenia braku podstaw tejże odpowiedzialności, winno zapaść jak najszybciej, tak aby bezpodstawnie nie narażać ów podmiot na ujemne konsekwencje związane z udziałem w procesie.

W razie zaś uchylenia omawianego postanowienia raz jeszcze należy podkreślić, iż nie jest wykluczone ponowne pociągnięcie do odpowiedzialności, jeżeli w dalszym toku postępowania ujawniłyby się nowe okoliczności, powodujące zmianę sytuacji faktycznej w taki sposób, że zasadne staje się jednak pociągnięcie tego samego podmiotu do odpowiedzialności posiłkowej. Nie można wykluczyć także pociągnięcia nowego podmiotu w miejsce tego, wobec którego uchylone zostało postanowienie o pociągnięciu go do odpowiedzialności posiłkowej.

4. Obligatoryjny charakter odpowiedzialności posiłkowej skłania do refleksji o powstaniu konsekwencji jej niedostrzeżenia i prowadzenia postępowania bez uwzględnienia bytności podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej. Na gruncie stadium jurysdykcyjnego sprawa wydaje się stosunkowo

---

[21] T. Grzegorczyk, *Kodeks karny…*, 2009, s. 535.
[22] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny….*
[23] T. Grzegorczyk, *Kodeks karny…*, 2009, s. 534–535.

prosta. Brak udziału w tym stadium procesowym niewątpliwie narusza jego prawo do obrony, stanowiąc względną przyczynę odwoławczą z art. 438 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

Sytuacja wygląda odmiennie w stadium przygotowawczym. Jeżeli bowiem prowadzący je organ, pomimo istnienia ku temu podstaw, nie wyda postanowienia o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej, to po skierowaniu sprawy do sądu, sąd w tej sytuacji będzie mógł, albo podjąć decyzję w przedmiocie zwrotu sprawy do uzupełnienia w postępowaniu przygotowawczym (wyłącznie przed wejściem w życie nowelizacji, tj. przed dniem 1 lipca 2015 r.), albo samodzielnie wydać decyzje w tym przedmiocie na posiedzeniu, jeszcze przed wyznaczeniem rozprawy (art. 124 § 2 k.k.s.). Z teoretycznego punktu widzenia pozytywna decyzja w przedmiocie zwrotu sprawy właściwemu organowi ścigania, podjęta w ramach postępowania przejściowego, dokonywana w celu usunięcia istotnych braków postępowania przygotowawczego, byłaby w pełni uzasadniona. Instytucja ta przecież stanowi wyraz możliwości egzekwowania spoczywającego na tym organie obowiązku przedstawienia sądowi materiałów postępowania, w którym zabezpieczono dowody w takim stanie, jaki ma umożliwić sądowi orzekanie o przedmiocie procesu, stwarzając jednocześnie szansę usprawnienia postępowania poprzez należyte przygotowanie i organizację rozprawy głównej[24]. Zwrot sprawy w celu uzupełnienia postępowania przygotowawczego uzależniony jest przy tym od spełnienia dwóch przesłanek: po pierwsze, wystąpienia istotnych braków śledztwa (dochodzenia), oraz po drugie, ustalenia znacznych trudności w ich usunięciu w postępowaniu sądowym. W nakreślonej sytuacji niewątpliwie obie te przesłanki są spełnione, ale tylko wówczas, gdy jednak nie wyjaśniono wszystkich kwestii niezbędnych do ustalenia dobrowolnego stosunku łączącego sprawcę z danym podmiotem czy kwestii uzyskania bądź możliwości uzyskania korzyści z zarzucanego oskarżonemu przestępstwa, gdy kwestie te przewijają się tylko w złożonych dowodach osobistych czy dokumentach.

Z drugiej jednak strony, rozważenia wymaga znaczenie powołanego już art. 124 § 5 k.k.s., w kontekście tego, czy aby nie kształtuje on sytuacji, w której prezes sądu, po wpłynięciu aktu oskarżenia, zauważając brak wydania w stadium przygotowawczym postanowienia o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej, zobowiązany jest skierować sprawę na posiedzenie sądu po to, by ten ostatni, stosownym postanowieniem o zastosowaniu tej instytucji, brak taki sanował. Z czysto pragmatycznego punktu widzenia rozwiązanie takie uwalniałoby niewątpliwie organy postępowania przygotowawczego od obowiązku realizacji czynności procesowych związanych z odpowiedzialnością posiłkową, obciążając nimi sąd. W sytuacji takiej prawo do obrony podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej ograniczałoby się wyłącznie do stadium jurysdykcyjnego.

---

[24] Uzasadnienie uchwały SN z dnia 25 października 2000 r., I KZP 24/00, OSNKW 2000, nr 11–12, poz. 96.

Tymczasem, jak w każdym postępowaniu, w którym mogą być stosowane środki o charakterze represyjnym, prawo to przysługuje temu podmiotowi w toku całego procesu. Niewykluczone przy tym, że realizacja prawa do obrony w śledztwie (dochodzeniu) mogłaby skutkować jego umorzeniem wobec sprawcy, a w konsekwencji wyłączeniem możliwości obciążenia kogokolwiek odpowiedzialnością za uiszczenie kary grzywny lub środka karnego równowartości pieniężnej przedmiotów przepadku. Dodatkowo wskazać trzeba, że również z teoretycznego punktu widzenia wydaje się, iż istota przepisu art. 124 § 5 k.k.s. jest inna i sprowadza się do procesowego zapewnienia obligatoryjności odpowiedzialności posiłkowej w sytuacji, w której kwestia ta pojawia się dopiero przed sądem, czego przecież wykluczyć nie można. Wskazuje na to stylistyka tego przepisu, mówiącego o sytuacji, w której dopiero „zachodzi" potrzeba rozważenia kwestii pociągnięcia do odpowiedzialności posiłkowej, a nie w której kwestia ta już „zaszła". Wreszcie trafnie zauważa się, że wydanie postanowienia o pociągnięciu podmiotu do odpowiedzialności posiłkowej ma również charakter gwarancyjny, co czyni niedopuszczalnym zwlekanie z podjęciem tej decyzji procesowej lub – dodatkowo – wyprzedzaniem jej poprzez przesłuchanie takiego podmiotu (jego przedstawiciela) w charakterze świadka[25].

Wskazane wyżej względy powodują, że dla zabezpieczenia sytuacji procesowej podmiotu mającego zostać pociągniętym do odpowiedzialności posiłkowej, sąd raczej winien zwrócić sprawę do postępowania przygotowawczego (wyłącznie do 1 lipca 2015 r.). Jednakże – z uwagi na możliwość wystąpienia różnorodności stanów faktycznych, a także okoliczności rzutujących na konieczność wydania takiego postanowienia dopiero „po wniesieniu aktu oskarżenia" do sądu – omawianą sytuację uznać należy za słuszną, gdyż odpowiadającą potrzebom praktyki, a przede wszystkim zgodną ze znowelizowanymi przepisami wchodzącymi w życie 1 lipca 2015 r., kiedy to zwrot sprawy do postępowania przygotowawczego zostanie wyeliminowany.

5. Wydanie postanowienia wskazanego w art. 124 § 1 wchodzi w rachubę także w postępowaniu w stosunku do nieobecnych, przy czym nie stosuje się wówczas jedynie tych przepisów, które wymagają obecności pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej (art. 174 k.k.s.). I w tym wypadku nie można wykluczyć wydania postanowienia przez sąd, jeżeli dopiero w toku postępowania sądowego ujawnią się podstawy tej odpowiedzialności, a chodzi o osobę przebywającą stale za granicą lub której miejsca pobytu w kraju nie można ustalić.

Gdyby natomiast osoba mająca już status pociągniętego do odpowiedzialności ukryła się po wniesieniu oskarżenia do sądu, to należy pamiętać, że obecność odpowiedzialnego na rozprawie nie jest obowiązkowa (art. 158 § 1 k.k.s.), a pismo przesłane pod ostatni znany adres uważa się za doręczone (art. 138 k.p.k. w zw.

---

[25] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny…*, s. 609.

z art. 113 § 1 k.k.s.), sąd zaś może orzekać wobec niej zaocznie w przedmiocie tej odpowiedzialności (art. 158 § 3 k.k.s.) do 1 lipca 2015 r., albowiem po tej dacie wejdzie w życie jego derogacja[26]. Wiąże się to oczywiście ze zmianami uchwalonymi w kodeksie postępowania karnego, w którym dotychczasowa obowiązkowa obecność oskarżonego na rozprawie przed sądami I instancji była standardem. Z dniem 1 lipca 2015 r. obecność oskarżonego na rozprawie głównej, bez kilku wyjątków, w tym decyzji sądu *meriti*, stanie się już uprawnieniem. Stąd nieobecność przy prawidłowym powiadomieniu o terminie nie będzie już powodem, przez który orzeczenia dotychczas musiały być wydane jako zaoczne. Od 1 lipca 2015 r. takie wyroki nie będą już dłużej traktowane jako wyroki zaoczne.

O nakładaniu odpowiedzialności posiłkowej w trybie zwyczajnym oraz trybach szczególnych szerzej będzie mowa w dalszej części niniejszego przewodu.

4.2. Podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej jako strona postępowania karnego skarbowego

1. Przechodząc do analizy powyższej problematyki, należy w pierwszej kolejności omówić samo pojęcie podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej.

Zgodnie z treścią art. 53 § 40 k.k.s. „podmiotem pociągniętym do odpowiedzialności posiłkowej jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, którą organ prowadzący postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe wezwał do udziału w tym charakterze". Przepis ten udziela jedynie odpowiedzi na pytanie, kto jest podmiotem pociągniętym do odpowiedzialności posiłkowej, a nie jaki jest jego status w procesie. Nie wskazano już przy tym w § 40 art. 53 k.k.s., że tryb samego „wezwania" reguluje jednak art. 124 i 125 § 3 k.k.s., o których była mowa w poprzednim fragmencie tego opracowania.

Przypomnieć w tym miejscu należy, iż „**podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej**" i „**odpowiedzialny posiłkowo**" to nie tożsame określenia. Drugie z tych pojęć określa bowiem podmiot, na który nałożono już orzeczeniem odpowiedzialność posiłkową w zakresie określonym w art. 24 k.k.s.; tym pojęciem operują także przepisy części wykonawczej kodeksu karnego skarbowego.

Odnosząc się jednak do kwestii statusu tychże podmiotów w postępowaniu karnym skarbowym, należy wskazać na art. 120 k.k.s., który precyzuje, że stroną postępowania karnego skarbowego jest osoba, o jakiej mowa w § 40 art. 53 – czyli „pociągnięty do odpowiedzialności", innymi słowy, podmiot wezwany do procesu w tymże charakterze. Natomiast uczestnikiem wykonawczego postępowania

[26] Art. 158 § 3 k.k.s. uchylony przez art. 15 pkt 25 lit. b) ustawy z 27 września 2013 r. (Dz.U. 2013, poz. 1247) zmieniający niniejszą ustawę z dniem 1 lipca 2015 r.

karnego skarbowego będzie już „odpowiedzialny posiłkowo" (art. 184 k.k.s.). Sytuacje tych podmiotów w postępowaniu, krąg ich uprawnień oraz zasady wykonywania nałożonej odpowiedzialności wskazane zostały przez ustawodawcę odpowiednio w art. 123–125 oraz 184 k.k.s.

Nawiązując do wspomnianej wcześniej kwestii strony w postępowaniu karnym skarbowym – należy mieć na uwadze różnice w zakresie przedmiotu postępowania i jego kwalifikacji jako przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Jest to istotne wobec przesłanek wskazujących na wyłączną możliwość pociągnięcia do odpowiedzialności posiłkowej w przypadku spraw o przestępstwo skarbowe. Dokładne wyliczenie stron postępowania znajduje się w art. 120 k.k.s., który wyjaśnia, iż w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe stronami są: oskarżyciel publiczny, oskarżony, podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej oraz interwenient. Natomiast w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe stronami są: oskarżyciel publiczny, oskarżony oraz interwenient. Przepis powyższy w poczet stron w obu rodzajach postępowań zalicza interwenienta, czyli osobę, która występuje z określonym roszczeniem w procesie karnym skarbowym w odniesieniu do przedmiotu podlegającego przepadkowi. Intencją ustawodawcy jest stworzenie takich warunków, aby roszczenia osób trzecich do przedmiotów zagrożonych przepadkiem mogły być rozstrzygnięte w ramach postępowania karnego skarbowego.

Powyższe zróżnicowanie stron jest więc uzależnione od tego, czy stanowiąca przedmiot procesu odpowiedzialność za czyn zabroniony dotyczy przestępstwa skarbowego, czy też wykroczenia skarbowego, i tylko w przypadku przestępstw skarbowych występuje odpowiedzialność posiłkowa.

Strony każdego postępowania, w tym i karnego skarbowego, są z natury rzeczy najbardziej zainteresowanymi uczestnikami procesu karnego skarbowego. Najogólniej wskazać należy, iż stroną postępowania karnego jest podmiot występujący w tymże postępowaniu w roli określonej przez przepisy prawa karnego skarbowego. Precyzując bardziej szczegółowo – jest to taki jego uczestnik, który działa w procesie we własnym imieniu, mając interes prawny w określonym rozstrzygnięciu o przedmiocie procesu[27]. Można wreszcie odnaleźć i takie twierdzenia, iż stroną procesową jest podmiot, występujący w procesie z określonym żądaniem dotyczącym kwestii odpowiedzialności prawnej z tytułu popełnienia zarzucanego czynu, oraz podmiot, przeciwko któremu to żądanie jest skierowane. Podmioty te mogą występować we własnym imieniu bądź w ich imieniu oraz na ich rzecz działają inne podmioty[28].

Jednakże, ta ostatnia definicja niezbyt adekwatnie odnosi się do sytuacji podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej. Nie jest on przecież podmiotem, który występuje z żądaniem w zakresie rozstrzygnięcia sfery prawnej

---

[27] T. Grzegorczyk, J. Tylman, *Polskie postępowanie karne*, Warszawa 2007, s. 47, 279.

[28] F. Prusak *Kodeks karny…*, s. 914 i n.

oskarżonego wobec zarzucanego mu czynu, przeciwnie – nie jest to zgodne z jego interesem prawnym. Takie postępowanie nie jest także prowadzone przeciwko niemu, albowiem to nie ten podmiot pociągany jest do odpowiedzialności karnej skarbowej. Co prawda, jego interes prawny w istocie pozostaje wspólny z interesem oskarżonego, albowiem każdy inny wyrok sądu, poza skazującym, zwalnia podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej od uiszczenia subsydiarnie kwoty grzywny lub równowartości pieniężnej przedmiotu przepadku. Oczywiście, kategoryczne zakwalifikowanie tego podmiotu jest niemożliwe, ale ewidentnie status strony w postępowaniu został mu nadany. Jednakże status, sam w sobie, może nie wystarczyć do faktycznego wzięcia udziału w procesie. Strona musi być uprawniona do występowania w konkretnym procesie, dlatego powinna posiadać: zdolność procesową, czyli prawną możność stania się podmiotem stosunku procesowego, zdolność do działań procesowych (prawną możność osobistego działania w procesie) oraz legitymację procesową – prawo do występowania w procesie w określonej roli.

Dlatego właśnie dla każdego postępowania karnego diametralne znaczenie ma samo istnienie oraz określony udział stron w procesie, albowiem wszystko sprowadza się w nim do rozstrzygnięcia w przedmiocie procesu oraz o prawach i obowiązkach podmiotów tego postępowania. W procesie zatem biorą udział takie podmioty, którym przepisy ustawy wyznaczają określoną rolę. Legitymowane do występowania w procesie karnym są przede wszystkim strony procesowe oraz przedstawiciele procesowi stron.

2. Podmiot uprawniony do działania w procesie w charakterze strony może działać osobiście bądź przez ustanowionego obrońcę lub pełnomocnika, ustawodawca wychodzi bowiem z założenia, że walor strony w procesie, opartym przecież na kontradyktoryjności, wymagać może pewnego doświadczenia.

Przedstawicielstwo w procesie karnym skarbowym polega na działaniu za inną osobę w jej sferze prawnej i z bezpośrednim skutkiem dla niej. Przedstawiciel procesowy podejmuje czynności w cudzym imieniu i na rzecz podmiotu reprezentowanego. Składa on więc oświadczenie swojej woli w imieniu reprezentowanego i ze skutkiem prawnym dla niego. Jednakże, zanim zacznie on wykonywać swą funkcję, musi uzyskać od mandanta (w tym wypadku podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej) umocowanie do działania w jego imieniu. Przedstawicielstwo tym samym najczęściej może wynikać z ustanowienia, może też jednak w pewnych przypadkach wynikać z ustawy.

Analiza pojęcia pełnomocnictwa wymaga odwołania się do przepisów ustawy z 23 kwietnia 1964 r. *Kodeks cywilny*[29]. Zgodnie z art. 96 k.c. umocowanie do działania w cudzym imieniu może opierać się na ustawie (przedstawicielstwo ustawowe) albo na oświadczeniu reprezentowanego (pełnomocnictwo).

---

[29] Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. *Kodeks cywilny*, Dz.U., nr 16, poz. 93 z późn. zm.

Pełnomocnictwem jest więc umocowanie do działania w cudzym imieniu, a oparte na oświadczeniu reprezentowanego. Powinno być ono udzielone na piśmie lub zgłoszone ustnie do protokołu (art. 83 § 2 w zw. z art. 88 k.p.k. i w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.; a z dniem 1 lipca 2015 r. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.). Ta druga forma wymaga wpisania oświadczenia do protokołu organu prowadzącego postępowanie karne skarbowe[30]. Innymi słowy – pełnomocnictwem jest jednostronne oświadczenie woli strony procesowej, która udziela upoważnienia do dokonania w jej imieniu czynności procesowych.

Kodeks postępowania cywilnego (art. 88 k.c.) wyróżnia następujące rodzaje pełnomocnictwa procesowego: ogólne, do prowadzenia poszczególnych spraw lub pełnomocnictwo do niektórych tylko czynności procesowych. Pełnomocnictwo procesowe ogólne jest równoznaczne z umocowaniem do prowadzenia wszystkich spraw w imieniu strony procesowej. Pełnomocnictwo procesowe do prowadzenia poszczególnych spraw oznacza umocowanie do prowadzenia tylko konkretnej sprawy. Pełnomocnictwo do niektórych tylko czynności procesowych oznacza zaś umocowanie do dokonywania tylko tych czynności, które są w tym pełnomocnictwie wyszczególnione. O pełnomocniku stanowią także przepisy kodeksu postępowania karnego, do którego kodeks karny skarbowy wprost się odnosi. Do pełnomocnika podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej mają bowiem odpowiednie zastosowanie przepisy powołane w art. 88 k.p.k., a dotyczące obrońcy jako drugiego w procesie karnym, w tym i skarbowym, przedstawiciela procesowego strony (tj. art. 77, 78, 83, 84 i 86 § 2 k.p.k.)[31].

W postępowaniu karnym skarbowym pełnomocnik może występować w imieniu dwóch szczególnych stron procesowych – wspomnianych wyżej – interwenienta oraz podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej (art. 123 k.k.s.). Ustanowienie pełnomocnika przez te podmioty nie podlega kontroli organu procesowego. Zgodnie z przepisem art. 87 § 2 k.p.k. (w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., a z dniem 1 lipca 2015 r. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.) pełnomocnika może ustanowić także osoba nie będąca stroną, jeżeli wymagają tego jej interesy w toczącym się postępowaniu. W tym zakresie ustawodawca przewiduje jednak kontrolę istnienia przesłanki dopuszczalności ustanowienia w postępowaniu karnym skarbowym pełnomocnika przez osobę, nie będącą stroną. Sprowadza się ona do zbadania, czy zachodzi potrzeba ochrony interesów tej osoby w toczącym się postępowaniu. Implikację negatywnej oceny w tym zakresie stanowi odmowa dopuszczenia pełnomocnika do udziału w postępowaniu karnym skarbowym. Decyzję w tym przedmiocie wydaje w postępowaniu jurysdykcyjnym sąd i przybiera ona formę postanowienia. Natomiast w postępowaniu przygotowawczym – decyzja ta zapada w formie zarządzenia prokuratora, a w sytuacji procesowej

---

[30] Z. Gostyński, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. I, Warszawa 2003, s. 122.

[31] Art. 88 k.p.k. w brzmieniu nadanym mu przez ustawę z 5 października 2009 r. o zmianie ustawy k.p.k., Dz.U. 2009, nr 206, poz. 1589.

określonej w art. 122 § 1 k.k.s. – w formie zarządzenia finansowego organu postępowania przygotowawczego prowadzącego dochodzenie (art. 87 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. i art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s,), które podlega zaskarżeniu na podstawie art. 302 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.[32]

W obu przypadkach wskazanych w art. 123 k.k.s. pełnomocnik może reprezentować interesy tych podmiotów z zastrzeżeniem wprawdzie takim, że w sprawach o wykroczenia skarbowe interwenient może mieć tylko jednego pełnomocnika. Wobec podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej nie musi być takiego ograniczenia, albowiem odpowiedzialność występuje jedynie w sprawach o przestępstwa skarbowe, co oznacza możliwość sięgnięcia po trzech przedstawicieli procesowych (art. 77 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.)[33].

W sytuacji, gdy mocodawca ustanowił kilku pełnomocników z takim samym zakresem umocowania, każdy z tych pełnomocników może działać samodzielnie, chyba że co innego wynika z treści pełnomocnictwa (art. 107 zd. 1 k.c.).

W tym miejscu należy mieć na uwadze nową instytucję, która wejdzie w życie 1 lipca 2015 r., a mowa tu o wyznaczeniu pełnomocnika z urzędu. Uchwalona treść nowego art. 87a k.p.k.[34] (w związku z art. 125 § 1 k.k.s.) także w odniesieniu do podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej będzie mieć zastosowanie. Chodzi w tym przypadku o możliwość złożenia przez podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej wniosku, w którym ubiegać się będzie o przyznanie pełnomocnika z urzędu, z racji braku własnego pełnomocnika z wyboru. W postępowaniu sądowym takiego pełnomocnika z urzędu wyznaczy sąd, prezes sądu lub referendarz sądowy (art. 87a § 1 k.p.k.). Powyższy przepis będzie miał ponadto zastosowanie do wyznaczenia pełnomocnika z urzędu w celu dokonania określonej czynności procesowej na etapie postępowania sądowego (art. 87a § 2 k.p.k.). Co istotne, o możliwości złożenia takiego wniosku przez podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej oraz o tym, że w zależności od wyniku procesu – strona taka może zostać obciążona kosztami wyznaczenia pełnomocnika z urzędu, po wejściu w życie tego przepisu, należało będzie pouczyć ów podmiot przy doręczeniu zawiadomienia o terminie rozprawy, albo posiedzeń konsensualnych, na których zapadają wyroki ustalonej treści z oskarżonym (art. 87a § 3 k.p.k.). Zaś ponowne wyznaczenie pełnomocnika w trybach określonych powyższymi przepisami będzie możliwe tylko w szczególnie uzasadnionych okolicznościach

---

[32] Zob. J. Bratoszewski, L. Gardocki, Z. Gostyński, S. Przyjemski, r. Stefański, S. Zabłocki, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. I, Warszawa 2004, s. 608; T. Grzegorczyk, *Kodeks postępowania karnego oraz Ustawa o świadku koronnym. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 304; P. Hofmański, E. Sadzik, K. Zgryzek, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. I, Warszawa 2004, s. 443.

[33] R. Olszewski, *Pozycja radcy prawnego w postępowaniu karnym, prawie karnym skarbowym i w postępowaniu w sprawach o wykroczenia. Węzłowe problemy procesu karnego*, red. P. Hofmański, Warszawa 2010, s. 832.

[34] Art. 87 a k.p.k. dodany ustawą: Dz.U. 2013, poz. 1247. Wejdzie w życie 1 lipca 2015 r.

(art. 87a § 4 k.p.k.). Jak widać z powyższego – znowelizowane przepisy kodeksu postępowania karnego, przewidujące z dniem 1 lipca 2015 r. zdecydowanie większą kontradyktoryjność postępowania, zapewniają stronom także większy dostęp do pozyskania profesjonalnego przedstawiciela procesowego tak, aby jak najpełniej była ona w stanie realizować swoje uprawnienia procesowe i to niezależnie od stanu majątkowego. Pełnomocnik przydzielany będzie bowiem z uwagi na złożony wniosek bez wykazywania stanu majątkowego strony, co gwarantować ma jej szybki i sprawny kontakt z profesjonalnym przedstawicielem. Sama zaś kwestia kosztów udzielonej pomocy prawnej będzie rozstrzygana przez sąd już po zakończeniu postępowania sądowego i to w zależności od jego wyniku.

Przechodząc do dalszych rozważań na temat pełnomocnika, w tym miejscu podnieść należy, iż stosownie do art. 88 k.p.k.[35] (w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., a z dniem 1 lipca 2015 r. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.) pełnomocnikiem może być adwokat lub radca prawny. Zasady wykonywania zawodu radcy prawnego oraz zasady organizacji i działania samorządu radców prawnych określa ustawa z 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych[36]. Wykonywanie zawodu radcy prawnego polega na świadczeniu pomocy prawnej z wyjątkiem występowania w charakterze obrońcy w postępowaniu karnym i w postępowaniu karnym skarbowym w sprawach o przestępstwa skarbowe (art. 4 ust. 1 cytowanej ustawy)[37]. Radca prawny udziela pomocy prawnej, mającej na celu ochronę prawną interesów osoby, na której rzecz jest wykonywana. Radcowie prawni i aplikanci radcowscy zorganizowani są na zasadzie samorządów radców prawnych. Radca prawny udziela porad prawnych, sporządza opinie prawne, opracowuje projekty aktów prawnych, występuje przed sądami i urzędami (art. 6 ust. 1 cytowanej ustawy). Zasady wykonywania zawodu adwokata reguluje odrębna ustawa z 26 maja 1982 r. – *Prawo o adwokaturze*[38]. Adwokatem jest osoba wpisana na listę adwokatów. Zawód adwokata polega na świadczeniu pomocy prawnej, a w szczególności na udzielaniu porad prawnych, sporządzaniu opinii prawnych, opracowywaniu projektów aktów prawnych oraz występowaniu przed sądami i urzędami (art. 4 ust. 1 cytowanej ustawy). Osoby wpisane na listę adwokatów mogą występować przed wszystkimi sądami, bez ograniczeń.

Wybór osoby pełnomocnika należy w zasadzie do strony procesowej. Pełnomocnik to przedstawiciel procesowy danej strony, a relację tych osób winno cechować obustronne zaufanie. Każda bowiem jego czynność (nawet niekorzystna

---

[35] Art. 88 k.p.k. w brzmieniu nadanym mu przez ustawę z 5 października 2009 r. o zmianie ustawy k.p.k., Dz.U. 2009, nr 206, poz. 1589.

[36] Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych – tekst jedn., Dz.U. 2002, nr 123, poz. 1059 z późn. zm.

[37] Co znamienne – z dniem 1 lipca 2015 r. – ulegnie zmianie art. 82 k.p.k., który będzie wtedy przewidywał także uprawnienia radców prawnych do występowania w charakterze obrońcy już bez dotychczasowych ograniczeń.

[38] Ustawa z dnia 26 maja 1982 r. *Prawo o adwokaturze* – tekst jednolity, Dz.U. 2002, nr 123, poz. 1058.

dla strony), podjęta w granicach umocowania, pozostaje skuteczna. Jednakże stwierdzenie to wymaga uzupełnienia. Kontekst normatywny, w którym teza ta pozostaje prawdziwa, zaciera się bowiem w przypadku pełnomocnika osoby pociągniętej do odpowiedzialności posiłkowej. Podkreślić tu wszak należy, że kodeks karny skarbowy w szczególny sposób traktuje tego pełnomocnika, zbliżając jego sytuację procesową do sytuacji obrońcy (art. 125 k.k.s.), co oznacza m.in., że może on – odmiennie niż co do zasady pełnomocnik w każdym innym przypadku – podejmować skutecznie czynności jedynie na korzyść swego mandanta[39]. W świetle tego spostrzeżenia staje się oczywiste, że podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej nie może ponosić ujemnych konsekwencji zaniedbań pełnomocnika, np. w zakresie uchybienia terminowi zawitemu do wniesienia środka odwoławczego. Na aprobatę zasługuje także pogląd stwierdzający, że w sytuacji kolizji wniosku złożonego przez podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej oraz jego pełnomocnika sąd winien w pierwszej kolejności ocenić, który z nich jest dalej idący i ten rozpatrzyć jako pierwszy, co drugi może w takiej właśnie sytuacji procesowej uczynić bezprzedmiotowym[40].

Udział pełnomocnika w procesie nie wyklucza jednak osobistego udziału zastępowanej strony. Reprezentowana strona może uczestniczyć w czynnościach przeprowadzanych z udziałem pełnomocnika, w tym także skutecznie modyfikować lub odwoływać oświadczenia swojego przedstawiciela procesowego. Mimo wszystko jest on – odmiennie niż obrońca – związany wewnętrznymi instrukcjami swojego mandanta[41].

Sama możliwość posiadania przez podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej, jako strony procesu, pełnomocnika procesowego, wiąże się z jego prawem, a nie obowiązkiem. Jeśli życzy sobie reprezentacji w procesie przez profesjonalistę, ma wskazane powyżej prawo – takiego sobie ustanowić w osobie adwokata lub radcy prawnego, nie więcej jednak, niż trzech (art. 77 k.p.k. w zw. z art. 88 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., a z dniem 1 lipca 2015 r. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.). Tym samym pełnomocnik z wyboru podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej pojawi się w postępowaniu, jeśli będzie w tym zakresie wyraźna wola tego podmiotu. Nie zawsze jednak podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej będzie mógł pozwolić sobie na reprezentację z wyboru, z którą to wiążą się określone koszty. Sama chęć posiadania w procesie pełnomocnika nie może być wyeliminowana wyłącznie z uwagi na brak środków finansowych. Z tego właśnie powodu podmiot ten może złożyć wniosek o przyznanie mu pełnomocnika z urzędu, jeżeli w sposób należyty wykaże, że nie jest

---

[39] T. Grzegorczyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 531.

[40] A.R. Światłowski, *Radca prawny jako pełnomocnik w postępowaniu karnym*, „Radca Prawny" 2002, nr 4–5, s. 39.

[41] *Uchwała Krajowego Zjazdu Radców Prawnych z dnia 9 listopada 1995 r.*, „Radca Prawny – dodatek" 1997, nr 5. Zob. też T. Grzegorczyk, *Kodeks postępowania karnego…*, s. 281.

w stanie ponieść kosztów reprezentowania swoich interesów bez uszczerbku dla niezbędnego utrzymania siebie i rodziny (art. 78 k.p.k. w zw. z art. 88 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., a z dniem 1 lipca 2015 r. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.). Oczywiste jest, że tego rodzaju sytuacja odnosi się do wypadków, gdy podmiotem pociągniętym do odpowiedzialności posiłkowej będzie osoba fizyczna. W przypadku występowania w tej roli osoby prawnej lub innej jednostki – należałoby wykazać brak dostatecznych środków na pokrycie reprezentacji prawnej (art. 89 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. [z dniem 1 lipca 2015 r. w zw. art. 125 § 1 k.k.s.] w zw. z art. 103 ustawy z 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych[42] i art. 117 k.p.c.). W razie podania nieprawdziwych danych sąd może cofnąć wyznaczenie pełnomocnika z urzędu, jeżeli okaże się, że nie istnieją okoliczności, na podstawie których go wyznaczono (art. 78 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s. i art. 123 § 1 zd. 1 k.k.s.). Przypomnieć w tym miejscu należy wszakże omówiony powyżej art. 87a k.p.k., który z dniem 1 lipca 2015 r. zapewni dostęp do pełnomocnika z urzędu niezależnie od wykazywania stanu finansowego, samo zaś wydanie decyzji o ponoszeniu kosztów w tym zakresie pozostanie wstrzymane do czasu zakończenia postępowania i będzie zależna od jego wyniku.

Niezależnie natomiast od woli podmiotu zastępowanego przez potencjalnego profesjonalnego przedstawiciela, w sytuacjach, w których zachodzi obawa braku równości sił procesowych – odpowiednio stosowane przepisy kodeksu postępowania karnego przewidują wprost obligatoryjne posiadanie pełnomocnika w procesie. I tak, w postępowaniu karnym skarbowym podmiot odpowiedzialny posiłkowo musi mieć pełnomocnika, jeżeli: jest głuchy, niemy lub niewidomy bądź zachodzi uzasadniona wątpliwość co do jego poczytalności, jak również wtedy, gdy sąd uzna to za konieczne ze względu na okoliczności utrudniające reprezentację. Analiza okoliczności wymienionych w art. 79 § 1 k.p.k. prowadzi do stwierdzenia, że mogą one stanowić podstawę ustanowienia pełnomocnika z urzędu dla podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, będącego osobą fizyczną. W tym kontekście nieodzowne staje się podkreślenie, że w przypadku okoliczności wymienionych w art. 79 § 2 k.p.k. (okoliczności utrudniające samodzielne działanie w interesie swych praw) nie można – jak się wydaje – wykluczyć wyznaczenia pełnomocnika z urzędu także dla podmiotu, nie będącego osobą fizyczną. W sytuacjach wyliczonych powyżej udział pełnomocnika jest obowiązkowy w rozprawie oraz w tych posiedzeniach, w których obowiązkowy jest udział podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo. W ten oto sposób realizowana jest funkcja gwarancyjna stron procesowych. Nowelizacja przepisów kodeksu postępowania karnego z 2003 r.[43] wprowadziła natomiast

---

[42] Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych, Dz.U., nr 167, poz. 1398 z późn. zm.

[43] Art. 79 § 4 k.p.k. zmieniony przez art. 1 pkt 24 lit. b) ustawy z10 stycznia 2003 r., Dz.U., nr 17, poz. 155, zmieniającej ustawę *Kodeks postępowania karnego* z dniem 1 lipca 2003 r.

rozwiązanie polegające na tym, że jeśli w toku postępowania biegli lekarze psychiatrzy stwierdzą, że poczytalność podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo nie budzi wątpliwości, udział pełnomocnika w dalszym postępowaniu nie jest obowiązkowy. Wówczas prezes sądu, a na rozprawie sąd, może na tej podstawie cofnąć wyznaczenie pełnomocnika. (art. 79 § 1–4 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s. i art. 123 § 1 zd. 1 k.k.s.). Warto w tym miejscu wspomnieć, iż z dniem 1 lipca 2015 r. wejdzie w życie nowa treść art. 79 k.p.k.[44] W zasadzie będą to zmiany mające na celu bardziej wszechstronne opisanie uprzednio występujących, czy też ich doprecyzowanie. I tak – pełnomocnik z urzędu zostanie przyznany podmiotowi pociągniętemu do odpowiedzialności posiłkowej, gdy jest on głuchy, niemy lub niewidomy lub jeśli zachodzi uzasadniona wątpliwość, czy jego zdolność rozpoznania znaczenia czynu lub kierowania swoim postępowaniem nie była w czasie popełnienia tego czynu wyłączona lub w znacznym stopniu ograniczona, a także, gdy zachodzi uzasadniona wątpliwość, czy stan jego zdrowia psychicznego pozwala mu na udział w postępowaniu lub prowadzenie obrony w sposób samodzielny oraz rozsądny. Decyzyjność sądu, w zakresie przyznawania pełnomocnika z urzędu z uwagi na trudności w reprezentacji, oczywiście nadal zostanie aktualna i przynależna gestii sądu orzekającego. Także cofnięcie przyznanego pełnomocnika z racji braku wątpliwości odnośnie do zdolności rozpoznania znaczenia czynu lub kierowania swoim postępowaniem czy też braku wątpliwości odnośnie do stanu zdrowia psychicznego – stanie się z prerogatywy sądu o charakterze fakultatywnym – obligatoryjnym obowiązkiem sądu.

Odnosząc się do powyższych sytuacji – prezes sądu właściwego do rozpoznania sprawy (a z dniem 1 lipca 2015 r. także referendarz sądowy sądu właściwego do rozpoznania sprawy[45]) wyznacza podmiotowi pociągniętemu do odpowiedzialności posiłkowej pełnomocnika z urzędu, jeśli nie ma on pełnomocnika z wyboru. A zatem w warunkach skorzystania z prawa do posiadania pełnomocnika z urzędu z uwagi na niezamożność czy też reprezentacji obligatoryjnej przez pełnomocnika – podmiot odpowiedzialny posiłkowo w razie braku własnego pełnomocnika z wyboru uzyskuje legalnego przedstawiciela mocą decyzji organu sądowego. Relacje podmiotu reprezentowanego oraz jego pełnomocnika winny być oparte na wzajemnym zaufaniu oraz obopólnym zrozumieniu. W razie nieistnienia odpowiednich więzi – na uzasadniony wniosek takiego podmiotu lub jego pełnomocnika – prezes sądu właściwego do rozpoznania sprawy może wyznaczyć nowego pełnomocnika w miejsce dotychczasowego (art. 81 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s. i art. 123 § 1 zd. 1 k.k.s.).

---

[44] Art. 79 k.p.k. zmieniony przez art. 1 pkt 22 ustawy z 27 września 2013 r. (Dz.U. 2013, poz. 1247) zmieniający niniejszą ustawę z dniem 1 lipca 2015 r.

[45] Art. 81 k.p.k. dodany ustawą z 27 września 2013 r. (Dz.U. 2013, poz. 1247) zmieniający niniejszą ustawę z dniem 1 lipca 2015 r.

Z prawa strony do żądania, z uwagi na niezamożność, wyznaczenia jej pełnomocnika z urzędu nie można jednak wyprowadzać wniosku, że sąd ma wówczas wyznaczyć adwokata/radcę prawnego wyłącznie w osobie wskazanej przez wnioskodawcę[46]. Weryfikacja stanu majątkowego strony dokonana przez sąd, a umożliwiająca przyznanie jej pełnomocnika z urzędu, powoduje wyłącznie wdrożenie zwyczajnej procedury przydzielania tychże pełnomocników, bez względu na jej osobiste preferencje w tym zakresie[47].

W literaturze[48] trafnie zauważono, że wymieniona powyżej przesłanka ustanowienia pełnomocnika z urzędu odnosi się wyraźnie do osób fizycznych. W tym kontekście staje się nieodzowne dodanie, że w zakresie pełnomocnictwa z urzędu dla podmiotu, nie będącego osobą fizyczną, znajdują zastosowanie przepisy obowiązujące w postępowaniu cywilnym – stosownie do treści art. 89 k.p.k. Prawo do wystąpienia o takiego pełnomocnika ma strona zwolniona od kosztów (art. 117 k.p.c.), co oznacza, że chodzi tu o podmiot, który wykaże niemożność ponoszenia kosztów pełnomocnictwa, stosownie do przepisów ustawy z 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych[49].

Do pełnomocnika podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo mają odpowiednie zastosowanie również przepisy kodeksu postępowania karnego dotyczące obowiązku oraz zakresu działania obrońcy. Oznacza to, iż samo ustanowienie pełnomocnika lub wyznaczenie pełnomocnika z urzędu uprawnia go do działania w całym postępowaniu, nie wyłączając czynności po uprawomocnieniu się orzeczenia, jeżeli pełnomocnictwo takie nie zawiera ograniczeń. Natomiast wyznaczenie pełnomocnika z urzędu nakłada na pełnomocnika obowiązek podejmowania czynności procesowych do prawomocnego zakończenia postępowania. Pełnomocnik wyznaczony z urzędu w postępowaniu kasacyjnym lub w postępowaniu o wznowienie postępowania powinien sporządzić i podpisać kasację lub wniosek o wznowienie postępowania albo poinformować na piśmie sąd, że nie stwierdził podstaw do wniesienia kasacji lub wniosku o wznowienie postępowania (art. 84 § 1–3 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s. i art. 123 § 1 k.k.s.).

Dopełnienie regulacji związanej z pełnomocnikiem podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej wskazuje, iż pełnomocnik może reprezentować kilka podmiotów odpowiedzialnych posiłkowo, jeżeli ich interesy nie pozostają

---

[46] Zgodnie z postanowieniem SN z 1 grudnia 1999 r., III KZ 139/99, „Palestra" 2000, z. 2–3, poz. 175.

[47] Z dniem 1 lipca 2015 r. wejdzie w życie art. 81 a k.p.k., z którego treści wynikać będzie sposób wyznaczania przedstawiciela procesowego z urzędu, tj. ze stosownej listy. Sposób ustalania listy, wyznaczania pełnomocnika i zapewnienie pilnego kontaktu z nim stronie, ma zostać uregulowany w drodze stosownego rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości.

[48] Zob. Z. Gostyński, *Komentarz do kodeksu…*, s. 123; S. Steinborn, *Opłaty za czynności adwokackie i czynności radców prawnych w postępowaniu karnym*, M.Prawn. 2003, nr 2, s. 64.

[49] Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych (tekst jedn.), (Dz.U. 2010, nr 90, poz. 594).

w sprzeczności. Stwierdzając sprzeczność, sąd wydaje postanowienie, zakreślając podmiotowi odpowiedzialnemu posiłkowo termin do ustanowienia innych pełnomocników. W wypadku reprezentacji z urzędu sąd wyznacza innego pełnomocnika. Na takie postanowienie sądu przysługuje zażalenie. W postępowaniu przygotowawczym uprawnienia sądu określone powyżej przysługują prezesowi sądu właściwego do rozpoznania sprawy (art. 85 § 1–3 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s. i art. 123 § 1 zd. 1 k.k.s.).

W tym miejscu rozważenia wymaga jeszcze drugi rodzaj umocowania, czyli przedstawicielstwo ustawowe. Także i ta konstrukcja prawna może wystąpić w procesie karnym skarbowym. Przepis art. 123 § 2 k.k.s. przewiduje bowiem możliwość występowania w postępowaniu karnym skarbowym organu uprawnionego do działania w imieniu podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej lub interwenienta w wypadkach, w których podejmowanie czynności przez samą stronę jest z natury rzeczy niemożliwe, ponieważ nie jest ona osobą fizyczną. Treść omawianego przepisu z kodyfikacji prawa karnego skarbowego nawiązuje do rozwiązania normatywnego przyjętego w art. 51 § 1 k.p.k., dotyczącego przedstawiciela ustawowego pokrzywdzonego, choć podkreślenia wymaga fakt, iż w komentowanym przepisie ustanawia się uprawnienie do dokonywania czynności jedynie przez organ legitymowany do działania w imieniu wymienionych stron postępowania karnego skarbowego. Mając to na względzie, zauważyć należy, opierając się także na analizie art. 123 § 2 k.k.s. oraz na analizie dalszych uregulowań przedmiotowej ustawy, że kwestia przedstawiciela ustawowego strony, będącej osobą fizyczną, która nie może samodzielnie działać w postępowaniu karnym skarbowym, została uregulowana w odniesieniu do podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej w ten sposób, że stosuje się tu regulacje zawarte w k.p.k. o przedstawicielu ustawowym oskarżonego (art. 76 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.) oraz przepisy dotyczące oskarżonego, który zgodnie z treścią art. 76 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. ma w postępowaniu karnym skarbowym przedstawiciela ustawowego z racji swojego ubezwłasnowolnienia[50].

Podkreślenia wymaga fakt, iż przedstawiciel ustawowy lub osoba, pod której pieczą podmiot pozostaje, może podejmować czynności procesowe wyłącznie na jego korzyść, a przede wszystkim wnosić środki zaskarżenia, składać wnioski oraz ustanowić pełnomocnika. Możliwość dokonywania przez pełnomocnika tylko korzystnych czynności w sferze prawnej tego podmiotu wynika z odpowiedniego stosowania przepisów kodeksu postępowania karnego odnoszących się do obrońcy oskarżonego. A zatem tylko czynności wywierające korzystne skutki w sferze prawnej reprezentowanego podmiotu – będzie można uznać za dokonane skutecznie, albowiem w tym zakresie wobec pełnomocnika stosuje się odpowiednio przepisy kodeksu postępowania karnego wskazujące możliwość przedsiębrania czynności procesowych jedynie na korzyść oskarżonego (art. 76 i 86 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s. i art. 123 § 1 zd. 1 k.k.s.).

---

[50] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny…*, s. 606.

3. Jak zostało to na wstępie zaznaczone, stroną w postępowaniu karnym skarbowym jest podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej. Szczególny charakter tego podmiotu jako strony wyraża się w tym, że sprawcą czynu, stanowiącego podstawę odpowiedzialności, jest inna osoba, a ściśle tzw. zastępca, zaś odpowiedzialność osoby zastępowanej wynika stąd, że mogła ona odnieść korzyść majątkową, a więc musi także ponieść posiłkowo związane z tym konsekwencje. Z istoty odpowiedzialności posiłkowej wynika, że ta sama osoba fizyczna nie może jednocześnie występować w sprawie (o ten sam czyn) w charakterze oskarżonego i odpowiedzialnego posiłkowo. Natomiast możliwe jest, że osoba występująca w sprawie o ten sam czyn początkowo w roli odpowiedzialnego posiłkowo zostanie następnie pociągnięta do odpowiedzialności w charakterze oskarżonego (lub współoskarżonego) albo odwrotnie. Osoba biorąca udział w procesie w charakterze odpowiedzialnego posiłkowo może też jednocześnie występować w sprawie jako interwenient, a także jako mogący być zobowiązanym do zwrotu korzyści. Sytuacja prawna odpowiedzialnego posiłkowo jest jednak najbardziej zbliżona – z uwzględnieniem zakresu odpowiedzialności – do sytuacji oskarżonego, z tym że nie może on być ukarany, ale ponosi odpowiedzialność materialną za grzywnę wymierzoną sprawcy oraz za orzeczony wobec sprawcy środek karny w postaci ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów. Ten sam podmiot może tu także być zobowiązany do zwrotu Skarbowi Państwa korzyści uzyskanej z przestępstwa oskarżonego.

Szczegółowo pozycję podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej określa art. 125 § 1 k.k.s. Na wstępie należy zaznaczyć, iż katalog recypowanych przepisów w k.p.k. pozwala stwierdzić, iż sytuacja procesowa podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej rzeczywiście prawnie zbliżona jest do sytuacji oskarżonego, a funkcje jego pełnomocnika przypominają w istocie zadanie powierzone obrońcy oskarżonego. Jeżeli weźmie się pod uwagę, że odpowiedzialność karna i odpowiedzialność posiłkowa, mająca charakter majątkowy, wywodzą się z jednego źródła, mianowicie z czynu zabronionego jako przestępstwo skarbowe, to przyjęte w komentowanym przepisie rozwiązanie normatywne nie powinno w istocie budzić zastrzeżeń, ponieważ oparte jest na założeniu, że podmioty pociągane do każdego z wymienionych rodzajów odpowiedzialności powinny dysponować podobnymi instrumentami prawnymi umożliwiającymi bronienie się przed jej nałożeniem.

I tak – zgodnie z treścią tego przepisu odpowiednie zastosowanie mają art. 72, 74 § 1, art. 75–79, 81, 84–86, 157 § 1 i 2, art. 174–176, 300, 301, 315 § 1, art. 316, 321, 323 § 2, art. 334 § 2, art. 337, 338 § 1, art. 343 § 5, art. 353 § 2, art. 386, 389 i 390, 391 § 2, 431 § 2 i 3, art. 434–435, 440, 443, 453 § 3, art. 454 § 1, art. 455, 475, 480, 482 § 1, art. 524 § 3, art. 540 § 2 i 3, art. 542 § 2, art. 545 § 1, art. 547 § 3, art. 548, 624 § 1, art. 627, 630, 632–633 oraz art. 636 § 1 k.p.k.

W tym miejscu podnieść należy, iż z dniem 1 lipca 2015 r. wejdzie w życie znowelizowana już treść przepisu art. 125 § 1 k.k.s.[51], w którym zakłada się zmieniony katalog przepisów z kodeksu postępowania karnego, a podlegających bezpośredniemu stosowaniu wobec podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej. Zmiany te w istocie dotyczą wprowadzenia do wyżej wymienionych – art. 80a, 81a oraz art. 87–89 k.p.k. *De facto* art. 81a oraz 87–89 k.p.k. dotyczące pełnomocnika podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej zostały omówione już w poprzednim punkcie niniejszej monografii. Na gruncie obowiązującego jeszcze stanu prawnego mają one zastosowanie w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. Z dniem 1 lipca 2015 r. będą już wprost wymienione w art. 125 § 1 k.k.s., w którym przedstawiono listę przepisów dotyczących sytuacji procesowej oskarżonego w kodeksie postępowania karnego, a które to mają mieć odpowiednie zastosowanie względem podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej. Kwestia zaś art. 80a k.p.k. dotyczy wyłącznie pozyskiwania obrońcy z urzędu dla oskarżonego, tym samym stosowny odpowiednik dla podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej przedstawiony został powyżej, kiedy wskazano na treść art. 87a k.p.k. i wynikającą z niego możliwość przyznania pełnomocnika z urzędu dla każdej innej strony niż oskarżony niezależnie od wykazywania stanu majątkowego w momencie zgłaszania wniosku, z tym wprawdzie zastrzeżeniem, że w zależności od wyniku postępowania kwestia kosztów poniesionej pomocy z urzędu rozstrzygana będzie zawsze, ale dopiero przy wyrokowaniu.

Pozostałe zmiany w treści art. 125 § 1 k.k.s. dotyczą modyfikacji stosowanego odpowiednio art. 334 § 2 k.p.k., który z racji swojej nowelizacji uległ rozbudowaniu, tak więc stosowne uregulowanie ujęto dopiero w § 6 tegoż przepisu, stąd jego modyfikacja. Całkowicie z katalogu wyżej wskazanych przepisów derogacji uległy art. 337 k.p.k., a także art. 475, 480 oraz 482 § 1 k.p.k. O ile treść tych ostatnich przepisów straci rację bytu z uwagi na rychłą eliminację trybu uproszczonego w kodeksie postępowania karnego (z dniem 1 lipca 2015 r.) – czyli art. 475, 480 oraz 482 § 1 k.p.k. – o tyle uzasadnione staje się ich wyeliminowanie z powyższego katalogu. Co zaś tyczy się art. 337 k.p.k. – to raczej w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. będzie on nadal miał zastosowanie, ale dla organów prowadzących postępowania na etapie sądowym. Tak więc nie dotyczy on bezpośrednio sytuacji procesowej podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej i z racji swojej treści i uprawnień przynależnych prezesowi sądu, wydaje się być słusznym pominięcie go akurat w tym artykule.

Przechodząc do omówienia poszczególnych uregulowań – przepis art. 125 § 1 k.k.s. wymienia określone przepisy kodeksu postępowania karnego odnoszące się względem podejrzanego, oskarżonego i obrońcy oraz nakazuje stosować je odpowiednio do podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo i jego pełnomocnika.

---

[51] Art. 125 § 1 k.k.s. zmieniony przez art. 15 pkt 9 lit. A) ustawy z 27 września 2013 r. (Dz.U. 2013, poz. 1247) zmieniający niniejszą ustawę z dniem 1 lipca 2015 r.

Wynika z tego szereg obowiązków, ale i uprawnień tego podmiotu. Recypowane przepisy kodeksu postępowania karnego dotyczące oskarżonego czy podejrzanego, które mają mieć odpowiednie zastosowanie do podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo, w zasadzie dotyczą wyłącznie osób fizycznych, albowiem na gruncie prawa karnego materialnego pociągnięcie do odpowiedzialności karnej ma miejsce wyłącznie w stosunku do osób fizycznych. Oczywiście, kwestia ponoszenia odpowiedzialności przez podmiot zbiorowy jest bezdyskusyjna, aczkolwiek w sytuacji, w której podmiotem pociągniętym do odpowiedzialności posiłkowej byłaby np. osoba prawna, wówczas także wobec takiej konfiguracji procesowej miałyby odpowiednio zastosowanie przepisy kodeksu postępowania karnego.

Nawiązując już do szczegółowego przedstawienia przedmiotowych uprawnień – w ramach dalszej analizy zakreślenia sytuacji procesowej podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, przedstawione zostaną przepisy kodeksu postępowania karnego odpowiednio stosowane na gruncie procesu karnego skarbowego. Mając świadomość ich obszernego zakresu, a także braku możliwości opisania wszystkich problemów wyłaniających się na tle owego odpowiedniego stosowania tychże przepisów, nacisk położony zostanie na te z przepisów kodeksu postępowania karnego, których przeniesienie na grunt prawa karnego skarbowego wiąże się z koniecznością ich modyfikacji, w tym poprzez podstawienie podmiotów w nim wymienionych lub dostosowanie zapożyczonej regulacji do specyfiki spraw karnych skarbowych. Mając to na względzie, nieodzowne wydaje się zwrócenie uwagi na następujące uregulowania, znajdujące odpowiednie zastosowanie do podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, a obrazujące kompleksowo jego status w postępowaniu karnym skarbowym.

1. Podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej ma prawo do korzystania z bezpłatnej pomocy tłumacza, jeżeli nie włada w wystarczającym stopniu językiem polskim. Tłumacza przysięgłego należy wezwać na mocy postanowienia organu procesowego do czynności z udziałem takiego podmiotu. Postanowienie o pociągnięciu podmiotu do odpowiedzialności posiłkowej, uzupełnieniu lub zmianie takiego postanowienia, a także akt oskarżenia oraz orzeczenie podlegające zaskarżeniu lub kończące postępowanie doręcza się temu podmiotowi wraz z tłumaczeniem i dopiero po doręczeniu przetłumaczonych pism zaczyna się bieg terminów zawitych, w trakcie których istnieje możliwość zaskarżenia zapadłych orzeczeń. Jednakże za zgodą podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej można poprzestać na ogłoszeniu przetłumaczonego orzeczenia kończącego postępowanie, jeżeli nie podlega ono zaskarżeniu (art. 72 § 1–3 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s. i art. 124 k.k.s.). Nie uważa się za osobę niewładającą w wystarczającym stopniu językiem polskim osoby, która co prawda nie mówi biegle po polsku, łatwo jednak komunikuje się z organami procesowymi, zwłaszcza jeśli sama deklaruje znajomość języka polskiego[52].

---

[52] G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A.R. Światłowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007, s. 677.

Stojąc na stanowisku, że zawężające rozumienie przepisu spełniającego rolę gwarancyjną, a taki charakter ma uregulowanie zamieszczone w art. 72 § 1 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s., byłoby nieuprawnione, nie można wykluczyć korzystania z bezpłatnej pomocy tłumacza przez przedstawiciela osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, jeżeli została pociągnięta do odpowiedzialności posiłkowej[53].

2. Stosownie do art. 74 § 1 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s. podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej pozostaje pod ochroną gwarancji procesowej, w myśl której podmiot ten nie ma absolutnie obowiązku dowodzenia braku podstaw ponoszenia przez siebie odpowiedzialności posiłkowej ani obowiązku aktywnego dostarczania dowodów na swoją niekorzyść. Przysługujące mu prawo jest jego uprawnieniem i może z niego korzystać w sposób pasywny lub aktywny. Postawa pasywna jednakże w żadnym stopniu nie może odbić się negatywnie na jego sferze prawnej, albowiem obowiązek wykazania podstaw odpowiedzialności posiłkowej oraz dostarczenie dowodów na wykazanie istnienia właśnie takich podstaw spoczywa wyłącznie na oskarżycielu publicznym. Z uregulowaniem tym wyraźnie koresponduje regulacja wskazana w art. 125 § 4 k.k.s, będąca swoistym zakazem przesłuchania podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej w charakterze świadka. Rola świadka bowiem wiąże się z koniecznością złożenia zeznań zgodnych z prawdą oraz niezatajania niczego, co jest mu wiadome. Podmiot osłonięty przed koniecznością składania zeznań, nie stanie przed wewnętrznym konfliktem, w którym znalazłby się, gdyby musiał relacjonować odpowiadające prawdzie oświadczenia, posiadając jednocześnie prawo do niedostarczania dowodów na swoją niekorzyść. Nałożenie na niego obowiązku składania zeznań w istocie bowiem stawiałoby go od razu w gorszej pozycji procesowej, ponieważ zobowiązany do mówienia prawdy, nierzadko stanowiłby główny dowód oskarżenia, przyczyniając się sam do nałożenia na siebie odpowiedzialności posiłkowej. Pozbawiony tym samym zostałby możliwości skutecznej obrony przed ponoszeniem subsydiarnie odpowiedzialności. W razie jednak uchylenia postanowienia o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej podmiot, którego decyzja ta dotyczyła, może zostać przesłuchany w charakterze świadka, a jego uprzednie wyjaśnienia złożone w charakterze podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej – podlegają odczytaniu w warunkach określonych w art. 391 § 1 k.p.k. (przez odesłanie do art. 391 § 2 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.).

3. Z uwagi na subsydiarną możliwość ponoszenia odpowiedzialności za karę lub środek karny o charakterze fiskalnym wymierzony sprawcy przestępstwa skarbowego, organ procesowy prowadzący postępowanie może stosować względem takiego podmiotu środki zmierzające do zapewnienia jego udziału w tymże postępowaniu. Wiąże się z tym obowiązek stawiennictwa podmiotu

---

[53] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny…*, s. 615.

pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej na każde wezwanie w toku postępowania karnego skarbowego oraz konieczność zawiadamiania organu prowadzącego postępowanie o każdej zmianie miejsca swego zamieszkania lub pobytu, trwającego dłużej niż 7 dni, o czym należy uprzedzić tenże podmiot przy pierwszym przesłuchaniu, oczywiście jeżeli odpowiada z wolnej stopy. Sytuacja, gdy podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej jest pozbawiony wolności, może zachodzić przede wszystkim wtedy, gdy jest on podejrzanym lub oskarżonym w innej sprawie albo odbywa karę pozbawienia wolności względnie aresztu za inne przestępstwo lub wykroczenie. W przypadku takim podmiotem pociągniętym do odpowiedzialności posiłkowej byłaby oczywiście wyłącznie osoba fizyczna.

Na gruncie tego uregulowania podnieść należy, że uprawnienie organu procesowego do wezwania określonego podmiotu w charakterze pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej aktualizuje się z chwilą wydania postanowienia, o którym mowa w art. 124 § 1 k.k.s. (art. 125 § 3 k.k.s.). Biorąc pod uwagę, że czynność ta nie jest połączona z przesłuchaniem podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, zaś o wydaniu wskazanej decyzji jedynie powiadamia się podmiot, którego ona dotyczy (art. 100 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.), przyjąć należy, że powiadomieniu powinno towarzyszyć uprzedzenie o obowiązkach wynikających z komentowanego przepisu (art. 75 § 1 k.p.k.). W razie nieusprawiedliwionego niestawiennictwa takiego podmiotu można zatrzymać go i sprowadzić przymusowo. Czynności zatrzymania i sprowadzenia pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej w śledztwie lub dochodzeniu prowadzonym przez finansowy organ postępowania przygotowawczego realizuje, w myśl art. 150 § 3 k.k.s., Policja[54]. Zatrzymanemu przysługuje wtedy prawo złożenia zażalenia do sądu, przy czym właściwym do rozpoznania zażalenia na postanowienie sądu jest ten sam sąd, tylko że w składzie trzech sędziów (art. 75 § 1–3 k.p.k. w zw. z art. 246 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.).

W tym miejscu podnieść należy, iż z dniem 1 lipca 2015 r. wchodzi w życie znowelizowana treść § pierwszego art. 75 k.p.k.[55] Cała zmiana ma walor porządkującej zmiany i dokonana została z uwagi na konieczność korelacji przedmiotowego przepisu z nową treścią art. 139 § 1 k.p.k. zakładającego fakt prawidłowego doręczenia pisma stronie na dotychczasowy adres, jeżeli nie poda ona nowego lub zmienia miejsce zamieszkania lub nie przebywa pod wskazanym przez siebie adresem dłużej niż siedem dni, w tym także z powodu pozbawienia wolności w innej sprawie. Tego rodzaju obowiązki wynikają właśnie ze znowelizowanej treści art. 75 § 1, a w razie ich niewykonania – pismo doręczone na poprzedni adres

---

[54] Zob. H. Skwarczyński, *Zatrzymanie osoby w postępowaniu karnym skarbowym*, WPP 2005, nr 2.

[55] Art. 75 § 1 w brzmieniu ustalonym ustawą: Dz.U. 2013, poz. 1247. Wejdzie w życie z dniem 1 lipca 2015 r.

uważa się zatem za doręczone skutecznie. Powyższa zmiana ma na celu usunięcie wątpliwości występujących w praktyce oraz w celu usprawnienia postępowania związanego z realizacją obowiązku stawiennictwa oskarżonego na każde wezwanie organu procesowego oraz pozostawania do jego dyspozycji. Eliminuje zatem już wprost możliwość uchylenia się od skutków odstąpienia od powiadomienia o zmianie miejsca pobytu, nawet jeśli powodem tym jest pozbawienie wolności w innej sprawie. Obowiązek ten ciąży także na etapie postępowania sądowego, niezależnie od braku co do zasady obowiązku stawiennictwa na rozprawie głównej (art. 374 § 1 k.p.k.)[56].

4. Podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej w toku całego procesu ma prawo do bezpłatnego wydania jednego uwierzytelnionego odpisu każdego orzeczenia na jego żądanie. Odpis wydaje się z uzasadnieniem, jeżeli je sporządzono. Uprawnienie to przysługuje bez konieczności wykazywania interesu prawnego i niezależnie od tego, czy orzeczenie jest zaskarżalne. W sprawach, w których wyłączono jawność ze względu na ważny interes Państwa, podmiotowi pociągniętemu do odpowiedzialności posiłkowej wolno wydać tylko odpis orzeczenia kończącego postępowanie w danej instancji, bez uzasadnienia (art. 157 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.).

Z dniem 1 lipca 2015 r. treść art. 157 k.p.k. gwarantować będzie każdej stronie oraz osobom, których orzeczenie bezpośrednio dotyczy, możliwość na ich żądanie nieodpłatnego wydania jednego uwierzytelnionego odpisu każdego orzeczenia. Tak więc katalog podmiotów uprawnionych do otrzymania odpisu określonego orzeczenia ulega w kodeksie postępowania karnego powiększeniu, co oczywiście nie zmienia w tym zakresie uprawnień podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej i jego sytuacji, która będzie wyglądać tak jak dotychczas.

5. Przechodząc na grunt zakazów dowodowych i odpowiedniego stosowania tychże przepisów – podnieść należy, iż dowodu z wyjaśnień podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo nie wolno zastępować treścią pism, zapisków lub notatek urzędowych (art. 174 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.). Omawianej stronie procesowej przysługuje prawo – tak jak oskarżonemu – do składania wyjaśnień. Prawo to oczywiście nie nakłada obowiązku faktycznego ich składania, jest bowiem prawem, z którego można skorzystać, a nie obowiązkiem. Zatem podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej może bez podania powodów odmówić odpowiedzi na poszczególne pytania lub w ogóle odmówić składania wyjaśnień. O prawie tym należy go pouczyć. Podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej uprawniony jest też w postępowaniu przygotowawczym do złożenia wyjaśnień na piśmie. Przesłuchujący winien w tym wypadku podjąć środki zapobiegające porozumieniu się podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności

---

[56] Jak wynika z treści uzasadnienia do projektu nowelizacji przedłożonej przez Komisję Kodyfikacyjną Prawa Karnego – s. 44–45.

posiłkowej z innymi osobami w czasie spisywania wyjaśnień. Przy czym organ przesłuchujący może, z ważnych powodów, odmówić wyrażenia zgody na ich złożenie w tej formie. Pisemne wyjaśnienia takiego podmiotu, podpisane przez niego, z zaznaczeniem daty ich złożenia, stanowią załącznik do protokołu (art. 176 § 1, 2 i 4 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.).

Na poparcie twierdzenia, iż oświadczenie wiedzy omawianego uczestnika postępowania przyjmuje formę wyjaśnień, wskazać należy intencję ustawodawcy, wskazującą na odpowiednie stosowanie w procesie karnym skarbowym przepisów szczegółowo określonych w art. 125 § 1 k.k.s., w szczególności na art. 386, 389 oraz 391 § 2 k.p.k. W doktrynie podnosi się, że do odczytania wyjaśnień na postawie art. 389 k.p.k. może dojść, jeżeli określony podmiot (pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej) odmawia składania wyjaśnień, wyjaśnia odmiennie niż poprzednio albo oświadcza, że pewnych okoliczności nie pamięta, albowiem występuje on w tej samej roli procesowej, w której występował, składając wyjaśnienia mające ewentualnie podlegać późniejszemu odczytaniu[57]. Konsekwencją tego rozwiązania normatywnego zakładającego, że środkiem dowodowym pochodzącym od podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej są wyjaśnienia, jest jego przesłuchanie w postępowaniu sądowym bezpośrednio po oskarżonym[58], chyba że do tego momentu nie zostało jeszcze wydane postanowienie, o którym mowa w art. 124 § 1 k.k.s. Podmiot obecny przy czynnościach dowodowych ma prawo także składać wyjaśnienia względem każdego dowodu, a tym samym odnieść się do kierunku oddziaływania tego dowodu na jego sferę prawną (art. 175 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.).

6. W pierwszym stadium procesu karnego podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej powinien być przed pierwszym przesłuchaniem, jak już wspomniano, pouczony na piśmie o przysługujących mu uprawnieniach i ciążących na nim obowiązkach. Fakt otrzymania pouczenia podmiot potwierdza podpisem (art. 300 § 1 k.p.k.[59] w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.). Prawo przesłuchania w obecności ustanowionego pełnomocnika realizowane jest na wyraźne żądanie podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo. Niestawiennictwo pełnomocnika nie tamuje jednakże samej czynności przesłuchania (art. 301 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.). Realizowane aktywnie prawo do wykazania braku podstaw nałożenia odpowiedzialności posiłkowej, lub nawet niewinności samego oskarżonego, może być stosowane przez podmiot pociągnięty do tej odpowiedzialności i jego pełnomocnika za pomocą przyznanej inicjatywy dowodowej o dokonanie

---

[57] Zob. Z. Gostyński, *Komentarz do kodeksu*…, s. 144.

[58] T. Grzegorczyk, *Kodeks karny*... 2006, s. 446.

[59] Art. 300 § 1 k.p.k. w brzmieniu ustalonym ustawą: Dz.U. 2013, poz. 1247. Wszedł w życie w dniu 2 czerwca 2014 r. W tym paragrafie rozszerza się uprawnienie podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej o prawo do informacji o treści zarzutów stawianych oskarżonemu i jego zmianach, analogicznie o treści postanowienia o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej i jego podstawach .

poszczególnych czynności śledztwa lub dochodzenia (art. 315 § 1 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.). Jako konsekwencję techniki legislacyjnej, którą posłużył się ustawodawca w komentowanym przepisie, traktuje się brak odesłania w art. 125 § 1 k.k.s. do uregulowania zamieszczonego w art. 315 § 2 k.p.k., przyznającego określone uprawnienia stronom postępowania przygotowawczego w zakresie wzięcia udziału w czynności procesowej przez nią zainicjowanej. Należałoby jednak przyjąć, że zarówno powołany przepis, jak i unormowanie zamieszczone w art. 317 k.p.k. znajdują na podstawie art. 113 § 1 k.k.s. zastosowanie do udziału podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej we wspomnianych czynnościach w sprawach karnych skarbowych[60]. Realizacja prawa do odparcia podstaw odpowiedzialności posiłkowej gwarantowana jest nie tylko przez prawo do składania wniosków dowodowych, ale także przez możliwość uczestnictwa w czynnościach niepowtarzalnych. Jeżeli zatem czynności śledztwa nie będzie można powtórzyć na rozprawie, należy podmiot odpowiedzialny posiłkowo, jego przedstawiciela ustawowego, oraz pełnomocnika, jeżeli jest już w sprawie ustanowiony, dopuścić do udziału w czynności, chyba że zachodzi niebezpieczeństwo utraty lub zniekształcenia dowodu w razie zwłoki. Jeżeli zachodzi niebezpieczeństwo, że świadka nie będzie można przesłuchać na rozprawie, strona lub prokurator albo inny organ prowadzący postępowanie mogą zwrócić się do sądu z żądaniem przesłuchania go przez sąd (art. 316 § 1, 2 i 3 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.).

7. Pełny wgląd do akt postępowania przygotowawczego może być zapewniony pociągniętemu do odpowiedzialności posiłkowej przez organ procesowy dopiero po przeprowadzeniu wszystkich czynności procesowych. Jeśli istnieją więc podstawy do zamknięcia śledztwa, na wniosek podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo lub jego pełnomocnika o końcowe zaznajomienie z materiałami postępowania, prowadzący postępowanie powiadamia ten podmiot i pełnomocnika o terminie końcowego zaznajomienia, pouczając ich o prawie uprzedniego przejrzenia akt w terminie odpowiednim do wagi lub zawiłości sprawy, określonym przez organ procesowy. W czynnościach zaznajomienia podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo z materiałami postępowania ma prawo uczestniczyć pełnomocnik. Podmiot odpowiedzialny posiłkowo w terminie 3 dni od daty zaznajomienia z materiałami postępowania może składać swoje wnioski dowodowe o uzupełnienie śledztwa. Jeżeli nie zachodzi potrzeba uzupełnienia śledztwa lub w przekonaniu organu procesowego wnioski dowodowe podmiotu są bezzasadne, wydaje się postanowienie o zamknięciu śledztwa (art. 321 § 1–6 k.p.k.[61] w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.).

---

[60] Z. Gostyński, *Komentarz do kodeksu*…, s. 144; T. Grzegorczyk, *Kodeks karny*… 2006, s. 445.

[61] Art. 321 § 1–6 k.p.k. w znowelizowanej treści wejdzie w życie z dniem 1 lipca 2015 r. Zakłada się w nim dodatkowo możliwość złożenia wniosku o uzupełnienie materiałów postępowania przygotowawczego o określone dowody, które mają zostać przekazane sądowi wraz z aktem oskarżenia.

W przypadku zamknięcia postępowania przygotowawczego poprzez jego umorzenie organ prowadzący ma obowiązek wydania rozstrzygnięcia w przedmiocie dowodów rzeczowych zabezpieczonych w toku całego postępowania. Na takie postanowienie odnośnie do dowodów rzeczowych – wydane w sytuacji umorzenia śledztwa – przysługuje zażalenie również podmiotowi pociągniętemu do odpowiedzialności posiłkowej, który może dochodzić w ten sposób swoich praw do rzeczy. Decyzja ta bowiem może, w przekonaniu tego podmiotu, naruszać jego prawa lub szkodzić jego interesom (art. 323 § 2 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.).

Niezależnie od wskazanego powyżej uregulowania ujętego w kodeksie postępowania karnego, a mającego odpowiednie zastosowanie wobec podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, sam kodeks karny skarbowy przewidywać będzie z dniem 1 lipca 2015 r. możliwość złożenia przez zainteresowany podmiot wniosku o wyznaczenie końcowego terminu zapoznania się z aktami postępowania przygotowawczego. I tak – stosownie do treści nowego art. 154a k.k.s. – czynności końcowego zapoznania się stron z materiałem postępowania przygotowawczego, o których mowa w art. 321 k.p.k., przeprowadza się na wniosek podejrzanego, osoby pociągniętej do odpowiedzialności posiłkowej oraz interwenienta, a także obrońców i pełnomocników tych stron[62]. Jak widać z powyższego, nowa regulacja zmierzająca do zwiększenia kontradyktoryjności postępowania doprowadzić ma do udostępnienia stronom tegoż postępowania szerszego dostępu do materiału dowodowego, w tym do jego uzupełniania na etapie postępowania przygotowawczego czy też uzupełniania w niezbędnym zakresie, a korzystnym dla strony, przez dołączanie wskazanych dowodów wraz z aktem oskarżenia do sądu.

8. Po sporządzeniu oraz przesłaniu aktu oskarżenia do sądu, w sytuacji, gdy zawiera on wniosek o nałożenie odpowiedzialności posiłkowej, winien poinformowany zostać podmiot pociągnięty do takiej odpowiedzialności. Czyni to odpowiednio organ finansowy lub prokurator w zależności od tego, który z tych organów wnosi skargę do sądu. Informacja winna zawierać także pouczenie o treści przepisów art. 335 i 387 k.p.k. (art. 334 § 2 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.). Z dniem 1 lipca 2015 r. wejdzie w życie znowelizowana treść art. 334 k.p.k., w którym stosowne odesłanie zawarte będzie w § 6 omawianego artykułu. Paragraf ten ponadto zawierać będzie dyrektywę poinformowania podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej o treści nowego art. 338a k.p.k. Będzie to instytucja zakładająca możliwość złożenia przez oskarżonego wniosku o dobrowolne poddanie się karze, który, jeśli złożony zostanie przez niego przed doręczeniem mu z sądu zawiadomienia o terminie pierwszej rozprawy, umożliwi wydanie wobec niego wyroku skazującego bez przeprowadzenia postępowania

[62] Art. 154a k.k.s. dodany przez art. 15 pkt 21 ustawy z 27 września 2013 r. (Dz.U. 2013, poz. 1247) zmieniającej niniejszą ustawę z dniem 1 lipca 2015 r.

dowodowego. W zakresie występków – taki wniosek będzie rozpoznawany na posiedzeniu (art. 339 § 1 pkt 4 k.p.k. w zw. z art. 343a k.p.k. – oba przepisy wejdą w życie z dniem 1 lipca 2015 r.). W przypadku wniosku dotyczącego wydania wyroku skazującego odnośnie do zbrodni – rozpoznawany on będzie zawsze na rozprawie, a nadzwyczajne złagodzenie kary może mieć miejsce tylko wtedy, gdy wniosek złożono właśnie w trybie art. 338a k.p.k., a nie dopiero w trybie art. 387 k.p.k. – czyli na rozprawie[63].

Niezrozumiałe jest natomiast, jak wskazuje się w doktrynie[64], powołanie w art. 125 § 1 k.k.s. do dalszego stosowania, także po nowelizacji 28 lipca 2005 r., wobec pociągniętego – art. 337 k.p.k., który dotyczy zwrotu aktu oskarżenia oskarżycielowi do uzupełnienia braków formalnych, zamiast – co bardziej zasadne – art. 338 k.p.k. o przekazywaniu przez sąd odpisu aktu oskarżenia po jego przyjęciu i możliwości odpowiedzi nań. Obecnie wprawdzie wskazano w art. 125 § 1 k.k.s. przepis art. 338 § 1 k.p.k., ale pominięto już § 2 tego przepisu o odpowiadaniu na przesłany akt oskarżenia, w tym przypadku – z wnioskiem o pociągnięcie do odpowiedzialności posiłkowej. Zauważyć należy jednak, że kodeks karny skarbowy nie nakłada obowiązku stosowania w tym zakresie art. 334 § 1 k.p.k. o załączaniu do aktu oskarżenia jego odpisu także dla pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej. Jednakże art. 155 § 5 k.k.s. przyjmuje obecnie dołączanie do aktu oskarżenia m.in. wniosku o pociągnięcie do odpowiedzialności posiłkowej; wniosek ten winien być zaopatrzony także odpisem dla osoby, której dotyczy. Nie ma zatem przeszkód, aby pociągnięty do owej odpowiedzialności odniósł się wobec dotyczącego go wniosku już po powiadomieniu go przez oskarżyciela o skierowaniu aktu oskarżenia do sądu (art. 338 § 2 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.) lub po przesłaniu mu tegoż aktu przez sąd (art. 338 § 1 w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.), z tym wszak, że sąd nie musi oczekiwać, w terminie wskazanym w art. 338 § 2 k.p.k., na reakcję pociągniętego do odpowiedzialności[65]. Precyzując, podkreślić należy jednak, że jeśli akt oskarżenia odpowiada warunkom formalnym, prezes sądu zarządza doręczenie jego odpisu podmiotowi odpowiedzialnemu posiłkowo, wzywając go do składania wniosków dowodowych w terminie 7 dni od doręczenia mu aktu oskarżenia (art. 338 § 1 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.).

W tym miejscu podnieść należy, iż z dniem 1 lipca 2015 r. wejdą w życie nowe przepisy dotyczące omawianej sytuacji dla statusu procesowego podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej. I tak – art. 337 k.p.k. zostanie usunięty definitywnie z katalogu wskazanego w treści art. 125 § 1 k.k.s. Nadal odpowiedniemu stosowaniu podlegał będzie wyłącznie art. 338 § 1 k.p.k. bez wskazania na § 2 tegoż przepisu, z tą jednakże zmianą wcześniej podnoszoną w niniejszej

---

[63] Art. 387 w brzmieniu ustalonym ustawą: Dz.U. 2013, poz. 1247. Wejdzie w życie z dniem 1 lipca 2015 r.

[64] T. Grzegorczyk, *Kodeks karny…*, 2009, s. 540.

[65] *Ibidem*, s. 539.

monografii, iż z treści nowego art. 155 § 7 k.k.s. wynika, iż odpis wniosku o nałożenie przez sąd odpowiedzialności posiłkowej wraz ze stosownym materiałem dowodowym, podlegać ma obligatoryjnemu doręczeniu przez organ postępowania przygotowawczego – podmiotowi pociągniętemu do odpowiedzialności posiłkowej, o którym to fakcie należy go powiadomić. Co zaś tyczy się doręczania temu podmiotowi odpisu aktu oskarżenia kierowanego wobec oskarżonego do sądu, zastosowanie tu będzie miał nowy art. 338 § 1 k.p.k., na mocy którego, jeśli akt oskarżenia odpowiada warunkom formalnym, prezes sądu lub referendarz sądowy niezwłocznie zarządza doręczenie jego odpisu podmiotowi pociągniętemu do odpowiedzialności posiłkowej, wzywając go do składania wniosków dowodowych w terminie 7 dni od doręczenia mu aktu oskarżenia. Ponadto poucza się go o prawie do złożenia wniosku o zobowiązanie prokuratora do uzupełnienia materiałów postępowania przygotowawczego dołączonych do aktu oskarżenia o określone dokumenty zawarte w aktach tego postępowania, gdy ma to znaczenie dla interesu podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej.

Omawiając uchwalone zmiany w procedurze karnej, które oczekują na wejście w życie, podnieść w tym miejscu należy, iż budzi zdziwienie brak odpowiedniego stosowania wobec podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej – przepisów, które dotyczyć będą podmiotu zobowiązanego do zwrotu korzyści Skarbowi Państwa. W katalogu przepisów (art. 125 § 1 k.k.s.) mających mieć zastosowanie do sytuacji procesowej podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej nie została bowiem ujęta nowo wprowadzona regulacja ujęta w art. 334 § 5 k.p.k. Wskazuje ona na konieczność dołączenia dla oskarżonego odpisu wniosku o pociągnięcie do zwrotu Skarbowi Państwa korzyści uzyskanej z cudzego przestępstwa, samemu zaś podmiotowi mającemu być zobowiązanym do takiego zwrotu – odpisu aktu oskarżenia kierowanego wobec głównego uczestnika postępowania. Brak analogicznej sytuacji procesowej względem podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej wydaje się być przeoczeniem ustawodawcy, który dodatkowo zabezpieczył podmiot mający być zobowiązanym do zwrotu korzyści, o treść art. 338 § 4 k.p.k. – czyli doręczanie dodatkowo przez sąd odpisu takiego aktu oskarżenia wraz z odpisem stosownego wniosku – właśnie takiemu podmiotowi, którego ów wniosek dotyczy.

Wracając do sytuacji procesowej podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej na tym etapie postępowania, w razie złożenia przez prokuratora wniosku o skazanie oskarżonego bez rozprawy w trybie art. 335 k.p.k., gdy do takiego substytutu aktu oskarżenia dołączono także wniosek o pociągnięcie do odpowiedzialności posiłkowej – podmiot odpowiedzialny ma prawo wziąć udział w posiedzeniu sądu, na którym zapada względem oskarżonego wyrok skazujący. Udział podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo w posiedzeniu jest obowiązkowy, jeżeli prezes sądu lub sąd tak zarządzi (art. 343 § 5 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.). Prawo podmiotu do wzięcia udziału w tymże posiedzeniu jest bardzo znaczące, gdyż co do zasady zapada na nim wyrok skazujący wobec sprawcy

przestępstwa skarbowego. Taka treść wyroku stanowi zaś warunek nałożenia przez sąd odpowiedzialności posiłkowej. Udział podmiotu w posiedzeniu może jednak doprowadzić do skierowania sprawy na rozprawę, z uwagi na argumenty podmiotu negujące sam fakt popełnienia przestępstwa przez oskarżonego czy też zaprzeczające istnienia związku pomiędzy podmiotem a oskarżonym. Wszelkie wątpliwości winny spowodować przekazaniem sprawy na rozprawę, gdyż uniemożliwiają wtedy zastosowanie instytucji przewidzianej w art. 335 k.p.k. Podobnie wyglądać będzie sytuacja w razie złożenia wniosku przez oskarżonego w trybie art. 338a k.p.k. o skazanie bez postępowania dowodowego za zarzucany mu występek – a to w związku z treścią art. 343a § 2 k.p.k., który będzie miał od 1 lipca 2015 r. analogiczne zastosowanie z uwagi na odpowiednie stosowanie w tym zakresie art. 343 k.p.k. (art. 343 § 5 w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.).

9. Z uwagi na konieczność przygotowania się przez podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej do ochrony swoich interesów procesowych, na sądzie, podobnie jak wobec oskarżonego, spoczywa obowiązek doręczania mu zawiadomień o terminie rozprawy, przynajmniej na siedem dni przed wyznaczoną jej datą. W razie niezachowania siedmiodniowego terminu, pomiędzy doręczeniem zawiadomienia a terminem rozprawy głównej w stosunku do podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo lub jego pełnomocnika, rozprawa na ich wniosek, zgłoszony przed rozpoczęciem przewodu sądowego, ulega obligatoryjnemu odroczeniu (art. 353 § 2 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.).

10. Konieczność pouczenia podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności procesowej o jego uprawnieniach i ciążących nań obowiązkach nie sprowadza się wyłącznie do realizacji tej zasady na etapie postępowania przygotowawczego. W momencie przejścia postępowania w fazę postępowania sądowego sąd orzekający winien pouczyć ponownie tenże podmiot o przysługujących mu prawach na tym etapie procesu. I tak – po odczytaniu aktu oskarżenia – przewodniczący powinien pouczyć podmiot odpowiedzialny posiłkowo o prawie składania wyjaśnień, odmowy ich składania lub odpowiedzi na pytania, zapytać, czy uznaje swą odpowiedzialność posiłkową, a następnie spytać go, czy chce złożyć wyjaśnienia. Po przesłuchaniu podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej przewodniczący powinien pouczyć go o prawie zadawania pytań osobom przesłuchiwanym oraz składania wyjaśnień co do każdego dowodu (art. 386 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.). Jak już wspomniano, jako składający wyjaśnienia, podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej powinien zostać przesłuchany bezpośrednio po samym oskarżonym[66].

Nawiązując po raz kolejny do nowelizacji przepisów kodeksu postępowania karnego, a podlegających bezpośredniemu stosowaniu wobec podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, w tym miejscu należy wskazać zmianę

---

[66] Tak też w *Uzasadnieniu rządowego projektu Kodeksu karnego skarbowego, Nowa kodyfikacja karna. Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 1999, s. 258.

art. 386 k.p.k. Jego modyfikacja wynika bezpośrednio z uchylenia obowiązku uczestniczenia oskarżonego na rozprawie głównej, z dniem 1 lipca 2015 r. stanie się to bowiem jego uprawnieniem, chyba że sąd rozpoznający sprawę postanowi inaczej (art. 374 k.p.k.). Tak więc prawo oskarżonego do uczestniczenia w rozprawie, co do zasady, doprowadziło do nowelizacji treści art. 386 k.p.k., który będzie zakładał obowiązek skierowania przez sąd wyżej opisanych pouczeń, wtedy gdy podmiot odpowiedzialny posiłkowo będzie brał udział w rozprawie. Dodatkowo pouczenia będą dotyczyć: obowiązków w zakresie ogłaszania i doręczania orzeczeń i zarządzeń wydawanych przez organy – tj. o znowelizowanej treści art. 100 § 3 i 4 k.p.k., konsekwencji wynikających z opuszczenia sali rozpraw przez podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej bez zezwolenia przewodniczącego – 376 k.p.k., konsekwencji wprawienia się przez tenże podmiot z własnej winy w stan uniemożliwiający uczestnictwo w rozprawie lub posiedzeniu czy też odmowy uczestniczenia w rozprawie – art. 377 k.p.k., a nadto o art. 419 § 1 i art. 422 k.p.k. – tj. o dyrektywie, iż niestawiennictwo stron nie wstrzymuje ogłoszenia wyroku oraz o siedmiodniowym terminie do złożenia wniosku o sporządzenie na piśmie zapadłego orzeczenia oraz o jego doręczenie. Jak zostało to wcześniej wskazane, powyżej opisane przepisy w znowelizowanej treści wejdą w życie z dniem 1 lipca 2015 r.

Na koniec dodać należy, iż nowo dodany § 3 art. 386 k.p.k., mający tu odpowiednie zastosowanie, zakłada, że od 1 lipca 2015 r. pouczenia kierowane przez sąd winny mieć miejsce także wobec podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, który nie stawił się co prawda na pierwszej rozprawie głównej, ale stawi się po raz pierwszy na kolejnym terminie rozprawy.

11. Prawo składania przez podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej wyjaśnień odnośnie do każdego z przeprowadzanych przed sądem orzekającym dowodów sprawia, że ma on prawo być obecny przy wszystkich czynnościach postępowania dowodowego, chyba że obecność tego podmiotu mogłaby oddziaływać krępująco na wyjaśnienia lub zeznania innych osobowych źródeł dowodowych (art. 390 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.). W takim razie nie jest wykluczone jego czasowe wydalenie z sali rozpraw, a po zakończeniu czynności – ponowny udział podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej w dalszym toku rozprawy. Zezwalając mu na powrót, przewodniczący winien niezwłocznie poinformować go o przebiegu rozprawy w czasie jego nieobecności oraz umożliwić mu złożenie wyjaśnień co do przeprowadzonych w czasie jego absencji dowodów.

12. Na szczególną uwagę zasługuje również i to, że w postępowaniu karnym skarbowym, w warunkach określonych w art. 391 § 1 k.p.k., a także w wypadku określonym w art. 182 § 3 k.p.k., wolno również odczytywać na rozprawie protokoły złożonych poprzednio wyjaśnień podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej występującego aktualnie w charakterze świadka (art. 391

§ 2 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.)[67], czyli w sytuacjach, gdy świadek ten (poprzednio występujący w sytuacji podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej) bezpodstawnie odmawia zeznań, zeznaje odmiennie niż poprzednio albo oświadczy, że pewnych okoliczności nie pamięta, albo przebywa za granicą lub nie można mu było doręczyć wezwania, albo nie stawił się z powodu nie dających się usunąć przeszkód, czy też gdy prezes sądu zaniechał wezwania świadka na podstawie art. 333 § 2 k.p.k., albo z uwagi na fakt, że świadek zmarł.

Także w odniesieniu do treści art. 391 § 1 k.p.k. dokonano obszernej zmiany, która wejdzie w życie z dniem 1 lipca 2015 r. Paragraf ten rozbudowano o kolejne podpunkty, a wszystkie zmiany związane są ze zwiększoną kontradyktoryjnością postępowania, w którym to strony będą miały za zadanie przeprowadzać własne dowody, z których będą wywodzić korzystne dla siebie skutki prawne. Tak więc odczytywanie protokołów w wyżej opisanych sytuacjach będzie dokonywane przez strony z uwagi na ich aktywną postawę procesową, a przez sąd tylko w szczególnie uzasadnionych okolicznościach.

Pozostałe przepisy kodeksu postępowania karnego, mające odpowiednie zastosowanie na gruncie procesu karnego skarbowego względem podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, a wskazane w art. 125 § 1 k.k.s., odnoszą się do późniejszych etapów postępowania w sprawie z jego udziałem, dlatego omówione zostaną w następnym rozdziale przewodu. W tym miejscu należy jednak odnieść się do uregulowań zawartych w pozostałych paragrafach tego przepisu, tj. art. 125 § 2–5 k.k.s.

Przepis art. 125 § 2 k.k.s. nakazuje odpowiednie zastosowanie do osób najbliższych dla podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, będącego osobą fizyczną, uregulowań zamieszczonych w art. 182, 185 i 186 k.p.k., normujących instytucję odmowy zeznań oraz zwolnienia od składania zeznań. Gwoli wyjaśnienia – chodzi zatem o następujące sytuacje. Po pierwsze, osoba najbliższa dla podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo może odmówić zeznań, prawo odmowy zeznań trwa przy tym mimo ustania małżeństwa lub przysposobienia (art. 182 k.p.k. w zw. z art. 125 § 2 k.k.s.). Po drugie, można zwolnić od złożenia zeznań lub odpowiedzi na pytania osobę pozostającą z podmiotem odpowiedzialnym posiłkowo w szczególnie bliskim stosunku osobistym, jeżeli osoba taka wnosi o zwolnienie (art. 185 k.p.k. w zw. z art. 125 § 2 k.k.s.). Wreszcie, osoba uprawniona do odmowy złożenia zeznań albo zwolniona na podstawie art. 185 k.p.k. może oświadczyć, że chce z tego prawa skorzystać nie później jednak niż przed rozpoczęciem pierwszego przesłuchania przed sądem. Poprzednio złożone zeznania tej osoby, np. w postępowaniu przygotowawczym, nie mogą wówczas służyć za dowód w sprawie ani być odtworzone i stanowić elementu materiału dowodowego (art. 186 § 1 k.p.k. w zw. z art. 125 § 2 k.k.s.). Wynikające z tych przepisów zakazy chronią wskazane osoby przed wewnętrznym

[67] G. Skowronek, *Kodeks karny skarbowy. Art. 113–191. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 214.

konfliktem, kiedy miałyby w charakterze świadka składać prawdziwe zeznania, mogące dotyczyć okoliczności niekorzystnych dla osoby dlań najbliższej. Należy przyjąć, że art. 186 § 2 k.p.k. dotyczący ujawnienia na rozprawie protokołów oględzin ciała osoby, która skorzystała z uprawnień wynikających z art. 182 lub 185 k.p.k., nie znajduje jednak odpowiedniego zastosowania na gruncie postępowania karnego skarbowego ze względu na specyfikę czynów zabronionych, jako przestępstwa skarbowe.

Wspomniana nowelizacja z 28 lipca 2005 r. wyeliminowała problemy, jakie rodziło ogólne odwołanie w ówczesnym § 1 art. 125 do treści przepisów art. 182, 185 i 186 k.p.k. Normy te bowiem odnoszą się w kodeksie postępowania karnego do świadków występujących w powszechnym procesie karnym, a nie wobec samego oskarżonego, a tym samym odpowiednie stosowanie tych przepisów względem podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej – budziło niejednokrotnie duże wątpliwości. Obecnie recepcja ta przeniesiona została do § 2 art. 125 k.k.s. i wyraźnie wskazuje, iż te normy odnoszą się do osób najbliższych dla pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, będącego przy tym osobą fizyczną. Powyższe oznacza, że z prawa do odmowy zeznań może korzystać jedynie osoba najbliższa dla osoby fizycznej będącej podmiotem pociągniętym do odpowiedzialności posiłkowej, a wnosić o zwolnienie od ich składania – osoba pozostająca w szczególnie bliskim stosunku osobistym z taką osobą. Tym samym nie dysponują tymi uprawnieniami osoby najbliższe dla osoby będącej organem podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, która to osoba tylko z racji funkcji organu występuje w postępowaniu jako podmiot pociągnięty do owej odpowiedzialności. Osoba prawna i inna jednostka organizacyjna nie mają bowiem osób najbliższych, a to że reprezentują je jako organy – określone osoby fizyczne – nie ma znaczenia[68].

Wskazana argumentacja wydaje się być słuszną, a to z uwagi na fakt, iż reprezentacja podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej w uosobieniu określonej osoby sama w sobie nie wiąże się z odpowiedzialnością karną tego konkretnego reprezentanta, tylko podmiotu prawnego, w imieniu którego występuje on w procesie. Tym samym składanie zeznań przez osoby najbliższe dla takiego reprezentanta w żaden sposób nie może narazić go (osoby fizycznej) na jego własną odpowiedzialność karną, co najwyżej reprezentowany podmiot na odpowiedzialność posiłkową. Odpowiedzialność sprowadzająca się do represji, wyłącznie o charakterze majątkowym, nie może mieć wpływu na rozszerzającą wykładnię komentowanego przepisu. Przyjęcie zaś jego interpretacji w taki sposób, że dotyczyłaby ona także osób najbliższych dla osoby fizycznej będącej reprezentantem organu osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej, mogłaby doprowadzić do bezprawnych „przesunięć" określonych osób fizycznych wchodzących w skład organów kolektywnych

[68] T. Grzegorczyk, *Kodeks karny…* 2009, s. 538.

tych podmiotów tak, aby ich reprezentacja wyłączyła możliwość przesłuchania świadka w procesie (w warunkach określonych w art. 182, 185 i 186 k.p.k.), uniemożliwiając tym samym dostarczenie jakichkolwiek dowodów obciążających ów podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej.

Stosownie do dyspozycji § 4 art. 125 k.k.s. podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej nie może być przesłuchany w charakterze świadka także w wypadku, gdy jest interwenientem lub podmiotem zobowiązanym do zwrotu korzyści majątkowej, określonym w art. 24 § 5 k.k.s. Podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej składa wyjaśnienia jak podejrzany i oskarżony (art. 175 § 1 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.). Możliwe jest połączenie tej roli procesowej z rolą *quasi*-strony, jaką jest podmiot zobowiązany do zwrotu korzyści majątkowej (art. 24 § 5 k.k.s.). Jeżeli w takich rolach łącznie występuje osoba fizyczna, to składa ona jedynie wyjaśnienia jako podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej. Jeżeli pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej wystąpi jednocześnie z interwencją (art. 128 § 2 k.k.s.), to także składa wyjaśnienia, a nie zeznania, gdyż w roli pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej wystąpił z woli organu procesowego, a w związku z tym nie ma obowiązku dowodzenia przeciwko sobie.

W ostatnim paragrafie tego przepisu – art. 125 § 5 k.k.s. – zawarty jest nakaz odpowiedniego stosowania przepisów art. 333 § 4, art. 370 § 1, art. 416, art. 422 § 1 i art. 444 k.p.k. do podmiotu zobowiązanego do zwrotu korzyści majątkowej, o którym mowa w art. 24 § 5 k.k.s., upodabniając w ten sposób sytuację procesową tego uczestnika procesu do sytuacji procesowej podmiotu określonego w art. 52 k.k. Mając na względzie odesłanie do art. 333 § 4 k.p.k. – prokurator lub finansowy organ postępowania przygotowawczego może dołączyć do aktu oskarżenia wniosek z uzasadnieniem o zobowiązanie podmiotu wskazanego w art. 24 § 5 k.k.s. do zwrotu na rzecz Skarbu Państwa uzyskanej korzyści majątkowej. Organ procesowy składający akt oskarżenia winien wystąpić do sądu o zawiadomienie o terminie rozprawy podmiotu zobowiązanego do zwrotu korzyści majątkowej. Podmiot zobowiązany do zwrotu korzyści ma prawo do zadawania pytań osobowym źródłom dowodowym przesłuchiwanym na rozprawie przed oskarżonym i jego obrońcą (art. 370 § 1 k.p.k.), a jeżeli w postępowaniu bierze udział także podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej i jego pełnomocnik, to również przed wymienionymi uczestnikami postępowania karnego skarbowego (art. 160 k.k.s. w zw. z art. 370 § 2–4 k.p.k. w zw. z art. 124 § 5 k.k.s.). Omawiany podmiot ma prawo, ale nie ma obowiązku składania zeznań, zgodnie bowiem z art. 416 § 3 k.p.k. może odmówić ich złożenia. W stosunku do podmiotu zobowiązanego do zwrotu korzyści majątkowej stosuje się przepisy dotyczące oskarżonego w zakresie obowiązku jego stawiennictwa, zawiadamiania o zmianie miejsca zamieszkania lub pobytu oraz konieczności zatrzymania i przymusowego doprowadzenia w razie niestawiennictwa (art. 75 k.p.k.), a także prawo do korzystania z bezpłatnej pomocy tłumacza (art. 72 k.p.k.) czy też przepisów

dotyczących możliwości ustanowienia pełnomocnika (art. 87 i 89 k.p.k.). W razie skazania oskarżonego sąd, uwzględniając wniosek prokuratora lub finansowego organu postępowania przygotowawczego, zobowiązuje w wyroku podmiot, który uzyskał korzyść majątkową w warunkach określonych w art. 24 § 5 k.k.s., do jej zwrotu w całości lub części na rzecz Skarbu Państwa (416 § 1 k.p.k.). W przypadku wydania innej treści rozstrzygnięcia, niż skazujący, wniosek pozostawia się bez rozpoznania (art. 416 § 1 k.k.s.). Podmiot ten, w momencie nałożenia na niego przez sąd obowiązku zwrotu korzyści, uprawniony jest do złożenia w zawitym terminie 7 dni od daty ogłoszenia wyroku wniosku o sporządzenie na piśmie i doręczenie uzasadnienia wyroku (art. 422 § 1 k.p.k.), a także do wniesienia apelacji (art. 444 k.p.k.).

W tym miejscu podnieść należy, iż szeroko komentowana nowelizacja procedury karnej doprowadziła do zmiany treści art. 125 § 5 k.k.s. Ogólnie sprowadza się ona do ujednolicenia terminologii używanych pojęć w ten sposób, że nowelizacja nadaje podmiotowi zobowiązanemu do zwrotu korzyści status pełnoprawnej strony w postępowaniu karnym powszechnym. Jego nowy status reguluje wprowadzony rozdział 8a w dziale III k.p.k., który to przedstawia pozycje stron procesowych w postępowaniu. Z tej racji nowa treść art. 125 § 5 k.k.s. wskazuje, że do podmiotu, który uzyskał korzyść majątkową z przestępstwa oskarżonego, stosuje się odpowiednio przepisy kodeksu postępowania karnego o stronie, o której mowa w rozdziale 8a tego kodeksu, z tym że przez wyrażenie „prokurator" należy rozumieć także „finansowy organ postępowania przygotowawczego". Przedstawiona powyżej sytuacja procesowa podmiotu, o którym mowa, *de facto* pozostaje aktualna, z tym że, jeżeli dane uzyskane w toku postępowania przygotowawczego wskazują na istnienie podstaw do nałożenia na określony podmiot zobowiązania, o którym mowa w art. 24 § 5 k.k.s. – obligatoryjnie wniosek taki winien zostać dołączony do aktu oskarżenia przez podmiot, który go składa do sądu. Pozostałe przepisy omówione powyżej ulegają stylistycznej modyfikacji, albowiem wprost wskazują na status strony tego podmiotu w postępowaniu karnym powszechnym, nie zmieniając przy tym jego uprawnień.

Brak kompleksowej regulacji odnoszącej się względem podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej w kodeksie karnym skarbowym spowodował, że inne uprawnienia podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, przysługujące mu w trakcie rozprawy, zostały unormowane wprost w art. 159, 160, 162 k.k.s., natomiast aspekt jego niestawiennictwa i orzekanie przez sąd wyrokiem zaocznym wskazano w art. 158 k.k.s. Unormowanie zawarte w art. 158 k.k.s. reguluje zagadnienie udziału w rozprawie podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej. Przede wszystkim wskazać należy, że udział w rozprawie podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej nie jest obowiązkowy. Dlatego jego nieusprawiedliwione niestawiennictwo na nią nie tamuje toku postępowania. Zarazem wobec niewskazania przez kodeks karny skarbowy, że do tego podmiotu stosuje się również art. 376 § 2 k.p.k. (art. 125 § 1 k.k.s.)

o powiadamianiu oskarżonego o terminie rozprawy odroczonej lub przerwanej, funkcjonalnie uzasadnionym jest stwierdzenie, że powiadamiając o stawiennictwie na rozprawie, ustawodawca w art. 158 § 1 k.k.s. miał na myśli pierwszą i kolejne rozprawy (pierwszy termin i kolejne terminy rozpraw)[69]. Trudno bowiem zasadnie twierdzić, że podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej nie musi być obecny na chronologicznie pierwszej rozprawie (pierwszym terminie rozprawy), ale w kolejnych już jego udział jest obowiązkowy.

Skoro kodeks wprost wskazuje, że niestawiennictwo na rozprawę podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, któremu prawidłowo doręczono wezwanie, nie stoi na przeszkodzie rozpoznaniu sprawy i wydaniu orzeczenia, to nie wydaje się potrzebne sięganie do art. 376 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., art. 377 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. oraz do art. 377 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., a jest tym bardziej wątpliwe, gdy podmiotem tym jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznały zdolność prawną. Rzecz jednak w tym, że dotyczy to tylko określonych w tym ostatnim uregulowaniu podstaw prowadzenia postępowania pod nieobecność oskarżonego, które w wypadku wskazanego podmiotu autonomicznie reguluje art. 158 k.k.s. Znajdzie zaś odpowiednie zastosowanie, faktycznie stanowiący pochodną art. 377 § 3 k.p.k., przepis art. 377 § 4 k.p.k. (w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.) o odczytaniu wyjaśnień nie stawiającego się oskarżonego, ponieważ w przeciwnym wypadku nie będzie istnieć podstawa prawna do ujawnienia wyjaśnień złożonych w stadium przygotowawczym przez podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej (gdy jest to osoba fizyczna) lub jego przedstawiciela (gdy jest to osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznały zdolność prawną). W szczególności bowiem taką podstawą nie może być przepis art. 389 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., nie odnoszący się do nakreślonej sytuacji. Dotyczy ona przy tym wyłącznie postępowania prowadzonego w trybie zwyczajnym, ponieważ w trybie uproszczonym jej rozwiązanie znajduje się w odpowiednio stosowanym art. 479 § 2 k.p.k. (w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.), o odczytaniu w tym trybie wyjaśnień oskarżonego. Oczywiste natomiast jest, dlaczego przepisy art. 377 § 3 i 4 k.p.k., a także art. 479 § 2 k.p.k. nie zostały przywołane w art. 125 § 1 k.k.s., gdzie określono, które z uregulowań ustawy karnej poświęconych podejrzanemu, oskarżonemu i obrońcy znajdują zastosowanie wobec odpowiedzialnego posiłkowo. Uznanie jednak, że z tej przyczyny wyłączone jest ich stosowanie, prowadziłoby do jawnej dysfunkcjonalności regulacji kodeksu karnego skarbowego. Ich uniknięcie wymaga więc w tym zakresie przeciwnego, funkcjonalnego podejścia do wzmiankowanego art. 125 § 1 k.k.s.

---

[69] Kwestia rozróżnienia tych pojęć – zob. szerzej: A. Bojańczyk i T. Razowski, Glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 6 kwietnia 2005 r., II AKa 32/05, CzPKiNP 2006, z. 2, s. 218 i n.

W tym miejscu podkreślenia wymaga fakt, iż powoływane powyżej przepisy kodeksu postępowania karnego, dotyczące nieobecności oskarżonego na rozprawie i możliwości postępowania sądu w tym zakresie, a stosowane wobec podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, stracą swój pierwotny wydźwięk. Powoływana już wcześniej w niniejszej monografii zmiana podstawowej zasady obowiązkowej obecności oskarżonego na rozprawie głównej w trybie zwyczajnym ulega z dniem 1 lipca 2015 r. rewolucyjnemu przeobrażeniu. Treść art. 374 § 1 k.p.k. w nowym brzmieniu wskazuje bowiem na uprawnienie oskarżonego w tym zakresie, a nie na jego obowiązek. Tak więc modyfikacja stylistyczna także następnych przepisów kodeksu postępowania karnego, tj. art. 376–378, stanowi odniesienie się do tych przypadków wyżej opisanych, kiedy to sąd uznaje obecność oskarżonego (czytaj także podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej) za obowiązkową. Obligatoryjne stawiennictwo na wezwanie prezesa sądu lub sądu rozpoznającego sprawę czyni zasadne ewentualne stosowanie art. 377 § 4 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. – właśnie także wobec podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej.

Należy jednak podkreślić, że niestawiennictwo na rozprawę podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, któremu prawidłowo doręczono wezwanie, co do zasady – nie stoi na przeszkodzie rozpoznania sprawy i wydaniu orzeczenia (art. 158 § 1 k.k.s.). Jeśli jednak podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej usprawiedliwi swoje niestawiennictwo i jednocześnie wniesie o odroczenie rozprawy, sąd nie może przeprowadzić postępowania w czasie nieobecności tego podmiotu (art. 158 § 2 k.k.s.), a z dniem 1 lipca 2015 r. – sąd nie może przeprowadzić postępowania w czasie nieobecności tego podmiotu w zakresie dotyczącym jego interesu procesowego[70]. Z interpretacji powyższego przepisu należy wnosić, że do zablokowania możliwości wydania orzeczenia przez sąd nie wystarczy samo usprawiedliwienie nieobecności. Podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej musi złożyć także wniosek o odroczenie rozprawy, w którym wykaże – z dniem 1 lipca 2015 r. – iż w trakcie tej rozprawy prowadzone będą czynności dowodowe, które niewątpliwie będą oddziaływać na sferę prawną zainteresowanego podmiotu. Wniosek ten należy zatem właściwie umotywować. Ustawodawca, wprowadzając ten dodatkowy wymóg, chciał zapewne wyeliminować taką sytuację, w której podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej uniemożliwiałby prowadzenie rozprawy przez nagminne, usprawiedliwione niestawiennictwo[71].

Gdy podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej, któremu prawidłowo doręczono wezwanie, bez usprawiedliwienia nie stawi się na rozprawę, znajduje odpowiednie zastosowanie przepis art. 482 § 1 k.p.k., oczywiście

---

[70] Art. 158 § 2 i 3 k.k.s. zmieniony przez art. 15 pkt 25 lit. a) i b) ustawy z 27 września 2013 r. (Dz.U. 2013, poz. 1247) zmieniającej niniejszą ustawę z dniem 1 lipca 2015 r.

[71] G. Skowronek, *Kodeks karny…*, s. 315.

w zakresie dotyczącym rozstrzygnięcia o odpowiedzialności posiłkowej (art. 158 § 3 k.k.s.). Jak już wcześniej wspominano, z uwagi na rychłą eliminację z kodeksu postępowania karnego trybu uproszczonego, także w zakresie podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej w kodeksie karnym skarbowym, dokonano stosownej modyfikacji w tym zakresie. Z dniem 1 lipca 2015 r. treść art. 158 § 3 k.k.s. zostaje bowiem definitywnie uchylona.

Natomiast mając na względzie fakt obowiązywania jeszcze omawianego przepisu – art. 158 § 3 k.k.s., podnieść należy, iż w takich warunkach wyrokowanie w tym zakresie ma charakter zaoczny, oczywiście ze wszystkimi tego konsekwencjami, odnoszącymi się do doręczenia podmiotowi takiego wyroku wraz z pouczeniem o możliwości wniesienia w tym zakresie sprzeciwu (od części wyroku rozstrzygającej o odpowiedzialności posiłkowej). Podmiot odpowiedzialny posiłkowo w terminie 7 dni od doręczenia odpisu wyroku zaocznego może wnieść sprzeciw, w którym powinien usprawiedliwić swoją nieobecność na rozprawie. Może on połączyć ze sprzeciwem wniosek o uzasadnienie wyroku, zapewniając sobie w ten sposób możliwość uruchomienia kontroli odwoławczej na wypadek nieprzyjęcia lub nieuwzględnienia sprzeciwu. Jeżeli sąd uzna jego nieobecność na rozprawie za nieusprawiedliwioną, to wyda postanowienie o nieuwzględnieniu sprzeciwu. Nieprzyjęcie sprzeciwu nastąpi także wówczas, gdy wniesiony zostanie po terminie lub przez osobę do tego nieuprawnioną. Na postanowienie powyższe służy zażalenie. Uwzględnienie sprzeciwu powoduje zaś ponowne rozpoznanie sprawy, z tym że wyrok zaoczny straci moc, gdy podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej lub jego pełnomocnik stawi się na ponownie wyznaczoną rozprawę główną.

Kluczowym problemem wyłaniającym się jeszcze na gruncie interpretacji § 3 omawianego przepisu jest ustalenie konsekwencji procesowych skutecznego wniesienia sprzeciwu i stawienia się na rozprawie podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej lub jego pełnomocnika. Rodzi się bowiem pytanie, czy odpowiednie stosowanie art. 482 k.p.k. w analizowanej sytuacji procesowej oznacza, iż ustawodawca dopuszcza możliwość oddzielenia w postępowaniu karnym skarbowym odpowiedzialności karnej sprawcy od odpowiedzialności posiłkowej w tym znaczeniu, że akceptuje utratę mocy prawnej wyroku, zapadłego w warunkach określonych w art. 158 § 1 k.k.s., tylko w części obejmującej rozstrzygnięcie o nałożeniu odpowiedzialności posiłkowej, godząc się tym samym na odrębne procedowanie w przedmiocie każdego z wymienionych rodzajów odpowiedzialności. W literaturze komentatorzy zajmują na ten temat różne stanowiska. Wydaje się, że fakt rozbieżnych interpretacji w komentowanej materii zdaje się być związany nie tylko z zawiłością samych zagadnień, lecz także z oporami, jakie dla właściwego rozumienia stawia czysto językowe sformułowanie przepisu, odwołujące się do instytucji odpowiedniego

stosowania innego przepisu prawa.[72]. Takie rozwiązanie ustawowe budzi wątpliwości, albowiem odpowiedzialności posiłkowej nie można oddzielić od odpowiedzialności karnej sprawcy głównego[73].

Z. Gostyński zajmuje stanowisko wykluczające możliwość przyjęcia, iż sprzeciw podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej i stawienie się na rozprawie wskazanej strony procesowej lub jej pełnomocnika powoduje utratę mocy zapadłego wyroku tylko w zakresie rozstrzygnięcia o nałożeniu tej odpowiedzialności. Uzasadnienie tego stanowiska sprowadza się do stwierdzenia, że nie jest możliwe w postępowaniu karnym skarbowym rozdzielenie odpowiedzialności posiłkowej od odpowiedzialności karnej sprawcy, albowiem wywodzą się one z jednego źródła, tj. czynu zabronionego jako przestępstwa skarbowego, na co sam ustawodawca zwraca uwagę w art. 24 § 1 k.k.s., przewidując, że warunkiem odpowiedzialności posiłkowej jest szczególna relacja pomiędzy podmiotem pociągniętym do odpowiedzialności posiłkowej a sprawcą czynu[74]. Odmienne stanowisko w prezentowanej kwestii, stanowiące rezultat analizy normy zamieszczonej w § 3 komentowanego przepisu z zastosowaniem dyrektyw wykładni językowej, wydaje się być bardziej przekonujące[75]. Warto podkreślić, że pierwsza z przedstawionych wersji interpretacyjnych musiałaby się opierać na założeniu, że zwrot „w zakresie rozstrzygnięcia o nałożeniu odpowiedzialności posiłkowej" w odniesieniu do unormowania zamieszczonego w treści art. 482 § 3 k.p.k. nie ma w istocie praktycznego znaczenia, co byłoby trudne do zaakceptowania w kontekście zakazu wykładni *per non est*.

W aspekcie rozważanej problematyki ważne staje się podkreślenie, że gdyby intencją ustawodawcy było przyjęcie rozwiązania normatywnego, przewidującego, iż wniesienie sprzeciwu przez podmiot odpowiedzialny posiłkowo i stawienie się na rozprawie jego lub jego pełnomocnika powoduje utratę mocy prawnej całego wyroku, to wyraźnie by to sprecyzował w treści art. 158 § 3 k.k.s. poprzez ograniczenie przewidzianego w tym przepisie zakresu odesłania do art. 482 § 1 i 2 k.p.k. Skoro komentowane zawężenie zakresu odesłania do art. 482 k.p.k. względem rozstrzygnięcia o nałożeniu odpowiedzialności posiłkowej dotyczy całości uregulowań, zamieszczonych w powołanym przepisie, więc przy założeniu racjonalności ustawodawcy, uznającego każdy fragment przepisu za niezbędny w procesie rekonstruowania wyrażonej w nim normy, przyjąć należy, że odnosi się ono również do skutków procesowych wniesienia sprzeciwu od wyroku zapadłego w warunkach określonych w art. 158 § 1 k.k.s. i stawienia się na rozprawie podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej lub jego pełnomocnika[76]. Pomocne przy interpretacji tego zagadnienia wydaje się zwrócenie

---

[72] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny…*, s. 773.
[73] F. Prusak, *Kodeks karny…*, s. 1160.
[74] Zob. Z. Gostyński, *Komentarz do kodeksu…*, s. 288.
[75] Zob. T. Grzegorczyk, *Kodeks karny…*, 2009, s. 642; F. Prusak, *Kodeks karny…*, s. 1160.
[76] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny…*, s. 775.

uwagi na uregulowanie wskazane w art. 506 § 4 k.p.k., z którego wynika możliwość wniesienia sprzeciwu od wyroku nakazowego, wyłącznie w części dotyczącej rozstrzygnięcia o roszczeniu cywilnym, a nie ulega wątpliwości, że także w tym przypadku zarówno odpowiedzialność karna, jak i odpowiedzialność cywilna wywodzą się z jednego źródła – popełnienia czynu zabronionego. Oczywiście – nie ulega wątpliwości, że sytuacja procesowa wyżej wskazana jest o wiele bardziej czytelna, niż w wypadku regulacji art. 158 § 3 k.k.s., ponieważ każdemu z uprawnionych do zaskarżenia wyroku nakazowego podmiotów – przysługuje prawo do wniesienia sprzeciwu. Przywołanie tego rozwiązania prawnego służy jednak potwierdzeniu tezy, że znana systemowi prawa karnego procesowego konstrukcja prawna, przewidująca możliwość częściowej utraty mocy prawnej wyroku w razie wniesienia sprzeciwu przez uprawniony podmiot, stanowi efekt celowej i zamierzonej działalności ustawodawcy. Na podstawie przedstawionych okoliczności wydaje się zasadne twierdzenie, że w wypadku wniesienia sprzeciwu od wyroku, wydanego w warunkach wskazanych w art. 158 § 1 k.k.s. i stawieniu się na rozprawie podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej lub jego pełnomocnika (art. 482 § 3 k.p.k. w zw. z art. 158 § 3 k.k.s.) wyrok traci moc tylko w części obejmującej rozstrzygnięcie o nałożeniu odpowiedzialności posiłkowej. W takiej sytuacji dalsze postępowanie dotyczy tylko kwestii tej odpowiedzialności[77]. Oznacza to, że stronami postępowania karnego skarbowego są oskarżyciel publiczny, który się jej domaga, oraz pociągany podmiot jako strona broniąca się przed tą odpowiedzialnością.

W omawianej konfiguracji procesowej może pojawić się także sytuacja, w której dwaj uczestnicy postępowania złożą, każdy oddzielnie, przysługujący mu środek zaskarżenia, doprowadzając tym samym do różnych komplikacji zaistniałej tym stanem prawnym – sytuacji[78]. Nie można bowiem wykluczyć przypadku, w którym niezadowolony oskarżony – z uwagi na zapadły względem niego wyrok skazujący – składa apelację, a nieobecny podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej, tłumacząc powody swojej absencji, sprzeciw od wyroku zaocznego, w którym nałożono na niego odpowiedzialność posiłkową. Oskarżony, planując złożyć apelację, winien uprzednio złożyć wniosek o sporządzenie uzasadnienia wyroku na piśmie i jego doręczenie (art. 422 i 423 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). W sytuacji więc złożenia apelacji przez oskarżonego (lub inną stronę postępowania) i jednocześnie sprzeciwu odpowiedzialnego posiłkowo wyrok zaoczny traci moc, ale tylko w kwestii tej odpowiedzialności i to dopiero wówczas, gdy sprzeciw ten uwzględniono, a podmiot pociągnięty do odpowiedzialności lub jego pełnomocnik stawi się następnie na nowo wyznaczoną rozprawę (art. 482 § 2 i 3 k.p.k.). Apelacje będą zatem w takim wypadku

---

[77] Zob. R.A. Stefański, *Postępowanie przed powszechnym sądem pierwszej instancji w sprawach karnych skarbowych*, „Prokuratura i Prawo" 2000, nr 5, s. 81.

[78] Zob. o tym T. Grzegorczyk, *Kodeks karny…*, 2009, s. 642–643.

rozpatrywane jedynie w odniesieniu do pozostałych, zaskarżonych nimi części wyroku. Gdyby w takiej apelacji oskarżyciel podnosił też zarzuty co do odpowiedzialności posiłkowej (jej zakresu), a uwzględniono sprzeciw odpowiedzialnego posiłkowo, i stawił się on na rozprawę wyznaczoną do rozstrzygnięcia tej kwestii (co może nastąpić także już po uzasadnieniu wyroku), apelacja w tej części musi być uznana za niedopuszczalną, jako że stała się bezprzedmiotowa. Tak więc w sytuacji ponownego rozpoznawania przed sądem wyłącznie kwestii odpowiedzialności posiłkowej w wypadku, gdy od normalnego wyroku wniesiono apelację, może powstać problem prawidłowości tego orzeczenia w zakresie kary wymierzanej oskarżonemu, jeśli uwzględnić, że przy jej wymiarze w odniesieniu do wysokości stawki dziennej grzywny w związku z nałożeniem (nieistniejącej już w wyniku skutecznego sprzeciwu podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo) odpowiedzialności posiłkowej – uwzględniane były także możliwości płatnicze i sytuacja majątkowa odpowiedzialnego posiłkowo (art. 24 § 3 k.k.s.). Mogło to być więc powodem do ewentualnego ustalenia wysokiej stawki dziennej grzywny. Tego rodzaju okoliczność, podobnie jak wyżej podnoszone, wskazują, że rozwiązanie przyjęte w art. 158 § 3 k.k.s. nie należy do klarownych i odpowiadających potrzebom praktyki. Zdecydowanie poprawniejsze byłoby np. przyjęcie, że skoro chodzi o niestawiennictwo nieusprawiedliwione, to wyrok w tej części pozostaje „ocznym", co najwyżej doręczanym jednak odpowiedzialnemu, tym bardziej że nie chodzi tu o odpowiedzialność karną, jak wobec oskarżonego, a jedynie majątkową, posiłkową, na wypadek nieuregulowania przez samego skazanego kar i środków karnych o charakterze finansowym[79].

Nawiązując do omawianej sytuacji, uzupełnić należy, że pomimo jednak uwzględnienia sprzeciwu, podmiot pociągnięty do odpowiedzialności oraz jego pełnomocnik mogą nie stawić się bez usprawiedliwienia na wyznaczoną rozprawę. W takim przypadku wyrok zaoczny wobec niego nie traci mocy, on sam zaś nie może już skutecznie złożyć apelacji z uwagi na upływ zawitego terminu. Apelacja innej strony, obejmująca także kwestię tej odpowiedzialności, będzie zatem prawnie skuteczna, a jako taka może być przedmiotem rozpoznania.

W tym miejscu należałoby się także zastanowić, jakie kroki winny być podjęte w pierwszej kolejności, gdy oskarżony składa apelację, a został już wniesiony sprzeciw podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, tak aby prawa stron były w pełni respektowane. Zasadne byłoby wstrzymanie rozpoznania apelacji do czasu ogłoszenia rozstrzygnięcia sądu – w przedmiocie sprzeciwu. Gdyby pierwszeństwo rozpoznania miała apelacja oskarżonego, podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej nie mógłby w tym postępowaniu odwoławczym składać zarzutów względem braku zasadności skazania samego oskarżonego, albo zawczasu kierować zarzutów niewystąpienia przesłanek z art. 24 § 1 k.k.s. – które przecież nie były jeszcze przedmiotem ponownego rozpoznania

[79] *Ibidem*, s. 643.

sprawy przez sąd. W takim stanie faktycznym sąd odwoławczy, widząc podstawy do uchylenia odpowiedzialności posiłkowej ujętej w wyroku skazującym oskarżonego, mógłby co najwyżej zmienić zaskarżone orzeczenie na podstawie art. 440 k.p.k. Oczywiście, rozpoznanie środka odwoławczego w postaci apelacji mogłoby doprowadzić także do uchylenia wyroku skazującego, co łączyłoby się automatycznie z uchyleniem nałożonej odpowiedzialności posiłkowej. W takiej sytuacji – sprzeciw podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej stałby się bezprzedmiotowy. Gdyby jednak sąd odwoławczy uznał apelację za bezzasadną, utrzymany wyrok skazujący wobec sprawcy czynu nie stanowiłby już przeszkody do rozpoznania sprzeciwu podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej. Tyle tylko, że rozpoznawanie samej kwestii odpowiedzialności posiłkowej, jak wspomniano wyżej, bez analizy łącznej kwestii odpowiedzialności karnej skarbowej samego sprawcy, może ograniczać zakres obrony tego podmiotu. Będąc wcześniej uprawnionym do podważania w procesie nie tylko podstaw nałożenia odpowiedzialności posiłkowej, mógł przecież kwestionować także zasadność skazania oskarżonego za zarzucany mu czyn skarbowy. Postępowanie prowadzone wyłącznie w odniesieniu do kwestii jego odpowiedzialności – może tym samym zawężać możliwość skutecznej ochrony tego podmiotu przed nałożeniem tejże odpowiedzialności.

Podkreślenia wymaga także i fakt, iż odpowiedzialność posiłkowa aktualizuje się wyłącznie w wypadku odpowiedzialności sprawcy za przestępstwo skarbowe, co do którego postępowanie sądowe może być prowadzone w trybie uproszczonym (do dnia 1 lipca 2015 r.), ale i zwyczajnym. W konsekwencji, tak jak w powszechnej procedurze karnej, wyrokowanie zaoczne jest nierozerwalnie związane z postępowaniem uproszczonym, tak w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe – wyłącznie w zakresie odpowiedzialności posiłkowej – może mieć miejsce także w postępowaniu prowadzonym w trybie zwyczajnym[80]. Co więcej, językowo wyrokowanie zaoczne ma w tej sytuacji zastosowanie nawet wtedy, gdy w rozprawie prowadzonej pod nieobecność odpowiedzialnego posiłkowo bierze udział jego pełnomocnik. Trafnie bowiem zauważono, że gdyby miało być inaczej, to w art. 125 § 1 k.k.s. zawartoby także odesłanie do art. 479 § 1 k.p.k.[81] Finalnie podkreślić należy, że odmienne zapatrywanie w rozważanej kwestii prowadziłoby w istocie do modyfikacji, pod pozorem wykładni funkcjonalnej, oczywistego znaczenia normy prawnej, co byłoby trudne do zaakceptowania z punktu widzenia zakazu wykładni porównawczej, z którego to wynika, że ewentualne uzupełnienie treści norm prawnych stanowi domenę ustawodawcy pozytywnego[82].

---

[80] Z. Gostyński, *Komentarz do kodeksu*…, s. 287; T. Grzegorczyk, *Kodeks karny*…, 2009, s. 641; L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny*…, s. 772., F. Prusak, *Kodeks karny*…, s. 1158.

[81] Z. Gostyński, *Komentarz do kodeksu*…, s. 288.

[82] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny*…, s. 772.

Zarazem nie można wykluczyć także sytuacji, w której postępowanie sądowe będzie toczyć się w trybie uproszczonym (do dnia 1 lipca 2015 r.) i nastąpi zbieg instytucji z art. 482 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. oraz z art. 158 § 3 k.k.s. w zw. z art. 482 k.p.k. W takiej zaś sytuacji „cały" wyrok będzie miał walor wyroku zaocznego względem pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej oraz oskarżonego, którym z tego tytułu przysługuje środek zaskarżenia w postaci sprzeciwu. W razie wniesienia sprzeciwu przez podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej i oskarżonego, ewentualne wnioski o sporządzenie uzasadnienia wyroku na piśmie, pochodzące od innych stron, pozostawia się bez biegu do czasu wyznaczenia nowej rozprawy dla oskarżonego i odpowiedzialnego posiłkowo. Powinien im być nadany bieg (sporządzone i doręczone uzasadnienie), jeżeli strony te nie stawią się na rozprawę, a gdyby się stawiły, wyrok traci moc prawną, zatem wnioski stron stają się wtedy bezprzedmiotowe, gdyż dotyczą orzeczenia nieistniejącego.

W sytuacji wydanego wyroku zaocznego zarówno względem oskarżonego, jak i podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, jak również złożonych przez nich oddzielnie sprzeciwów, mogą pojawić się komplikacje, gdy tylko jedna ze sprzeciwiających się skutecznie stron (oskarżony lub odpowiedzialny posiłkowo) stawi się na nowo wyznaczony termin rozprawy. W tej ostatniej sytuacji sam sprzeciw oskarżonego złożony w ciągu 7 dni od daty doręczenia orzeczenia, po uznaniu niestawiennictwa oskarżonego przez sąd za usprawiedliwione, a także po stawieniu się przez niego na ponownie wyznaczonej rozprawie – spowoduje utratę mocy wyroku zaocznego, nie tylko względem samego oskarżonego, ale także wobec podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej. Zniwelowanie skazania oskarżonego statuuje przeszkodę procesową utrzymania rozstrzygnięcia o nałożeniu odpowiedzialności posiłkowej, gdyż podstawą jej nałożenia w pierwszej kolejności jest uznanie sprawstwa i winy oskarżonego, a także ustalenie wystąpienia przesłanek wskazanych w art. 24 § 1 k.k.s. Tym samym niestawiennictwo osoby pociągniętej do odpowiedzialności nie przeszkadza w ponownym rozstrzygnięciu kwestii tej odpowiedzialności, w tym i ponownie zaocznie (art. 158 § 1 k.k.s.). Nawet gdyby odpowiedzialny posiłkowo nie wniósł w ogóle środka zaskarżenia, a oskarżony, wobec którego wyrok ten był zaoczny, wniósł skutecznie sprzeciw, to i tak – również w odniesieniu do nałożonej odpowiedzialności posiłkowej – wyrok ten utraci moc po stawieniu się oskarżonego lub jego obrońcy na nową rozprawę[83]. Gdyby zaś na nowo wyznaczonej rozprawie nie stawił się oskarżony (ani jego obrońca), wyrok w zakresie jego odpowiedzialności karnej nie traci mocy, zatem pozostałym stronom, które występowały o uzasadnienie wyroku, należy je doręczyć i mogą one skarżyć wyrok, przy czym kwestia odpowiedzialności posiłkowej nie musi już być uzasadniana, jako że przez stawiennictwo na nową rozprawę osoby pociągniętej do tej odpo-

[83] T. Grzegorczyk, *Kodeks karny…*, 2009, s. 643 i 644.

wiedzialności wyrok zaoczny w tej części utracił już swą moc. W takim wypadku zatem na nowej rozprawie w sądzie I instancji rozpoznawana byłaby ponownie tylko kwestia odpowiedzialności posiłkowej.

Pomimo tego, że kodeks karny skarbowy osadza wzięcie udziału w rozprawie przez podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej w sferze jego uprawnień, a nie obowiązków, to jednak nie można wykluczyć sytuacji, w której sąd uzna, że jego obecność na rozprawie lub obecność na niej jego przedstawiciela jest konieczna dla prawidłowego wyrokowania[84]. W takiej sytuacji może zatem wchodzić w grę jego zatrzymanie i przymusowe doprowadzenie – oczywiście albo osoby fizycznej będącej tym podmiotem lub ewentualnie osoby występującej w charakterze organu osoby prawnej lub innej jednostki organizacyjnej takiego właśnie podmiotu (art. 75 § 2 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s. Nie ma natomiast podstaw do stwierdzenia, że w dalszej kolejności, w sytuacji nieskutecznych prób zatrzymania i przymusowego doprowadzenia podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, można sięgnąć wobec niego po tymczasowe aresztowanie (a potem, w jego miejsce, po jakikolwiek inny środek zapobiegawczy). Wynikająca ze stosowania środków zapobiegawczych sfera ingerencji w prawa i wolności osobiste jest tak znaczna, że wymaga odrębnej podstawy zastosowania, której przecież art. 125 § 1 k.k.s. nie przewiduje. Zarazem z nakreślonego powodu, a także przez wzgląd na istotę odpowiedzialności posiłkowej, niepodobna uznać, że ta ostatnia regulacja może być w tym zakresie interpretowana funkcjonalnie.

Swoją drogą trzeba dostrzec, że nawet samo zatrzymanie i przymusowe doprowadzenie podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej może rodzić poważne problemy natury identyfikacyjnej. Nie będzie ich wtedy, gdy podmiotem tym będzie osoba fizyczna. W sytuacji jednak, gdy będzie nim osoba prawna bądź jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznały zdolność prawną, zwłaszcza taka, która nie będzie wyrażać najmniejszej nawet woli współpracy na niwie postępowania w sprawie o przestępstwa skarbowe, a w konsekwencji nie przekaże jakichkolwiek informacji odnoszących się do jej reprezentacji, pojawi się realny problem, jaka konkretnie osoba fizyczna reprezentująca podmiot pociągany do odpowiedzialności posiłkowej, będzie mogła być zatrzymana i przymusowo doprowadzona. Problem ten będzie poważniejszy, gdy reprezentacja takiego podmiotu będzie wieloosobowa, ponieważ z jednej strony procesowym absurdem jest stosowanie instytucji z art. 75 § 2 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s. względem wszystkich reprezentantów, a z drugiej, pojawia się zagadnienie kryteriów wyboru tego z nich, którego ma ona dotyczyć. W tym miejscu wydaje się zasadne stwierdzenie, iż zatrzymanie winno dotyczyć osoby fizycznej pełniącej funkcję reprezentacji organu w ten sposób, iż jest on (jako organ) umocowany do podejmowania czynności w zakresie reprezentowania podmiotu na zewnątrz, stosownie do przepisów prawa cywilnego, prawa handlowego, prawa

[84] Zob. wyrok SN z dnia 19 września 2000 r., V KKN 358/00, LEX nr 50993.

spółek, prawa gospodarczego itd. Oczywiście, w zależności od rodzaju i statusu prawnego reprezentowanego podmiotu organ ten będzie wskazany przez stosowne przepisy ogólne regulujące funkcjonowanie tego podmiotu w obrocie gospodarczym bądź w jego statucie, umowie założycielskiej czy chociażby umowie wspólników itp. Funkcja reprezentacji określonego organu często łączy się z funkcją organu wykonawczego, jednakże nie można ich automatycznie utożsamiać. W odniesieniu np. do spółki z o.o. funkcje te są połączone przez działanie zarządu (art. 201 § 1 k.s.h.), jeśli jest on wieloosobowy, sposób reprezentowania określa umowa spółki (art. 205 § 1 k.s.h.). Jeżeli zaś umowa spółki nie zawiera żadnych postanowień w tym przedmiocie, do składania oświadczeń w imieniu spółki wymagane jest współdziałanie dwóch członków zarządu albo jednego członka zarządu łącznie z prokurentem. Umowa spółki może przewidywać także, że w przypadku równości głosów decyduje głos prezesa zarządu, jak również przyznawać mu określone uprawnienia w zakresie kierowania pracami zarządu (art. 208 § 8 k.s.h.). Niemniej jednak, jak widać z powyższego, ustalenie właściwej osoby pełniącej funkcję reprezentacji podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej może przysporzyć wiele trudności, wiąże się także z koniecznością szczegółowej analizy przepisów, które niejednokrotnie ujęte w różnych gałęziach prawa, winny być przy analizie – poddane łącznemu rozpoznaniu.

Zagadnienie, związane z wyłączeniem jawności rozprawy oraz prawem podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej do wyznaczenia dwóch osób godnych zaufania, unormowane zostało w treści art. 159 k.k.s. Tym samym, w razie wyłączenia jawności rozprawy głównej „także" podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej oraz interwenient mogą żądać pozostawienia na sali rozpraw po nie więcej niż dwie osoby. Użycie w przepisie art. 159 k.k.s. wyrażenia „także" wskazuje na to, że zachodzi uzupełnienie regulacji art. 361 § 1 k.p.k. W myśl tego przepisu (w zw. z art. 113 § 1 i 2 *in principio* k.k.s.) w razie wyłączenia jawności mogą być obecne na rozprawie, oprócz stron biorących udział w postępowaniu, po dwie osoby wskazane przez oskarżyciela publicznego i oskarżonego. Jeżeli jest kilku oskarżycieli lub oskarżonych, każdy z nich może żądać pozostawienia na sali rozpraw po jednej osobie. Wprowadzenie przez kodeks karny skarbowy art. 159 k.k.s. związane jest z koniecznością uzupełnienia normy art. 361 § 1 k.p.k. z tego powodu, iż przepis ten, podobnie jak i cały kodeks postępowania karnego, nie przewiduje takich stron, jak interwenient czy osoba odpowiedzialna posiłkowo. Zgodnie z przepisem art. 159 k.k.s., w przypadku wyłączenia jawności rozprawy głównej, także podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej oraz interwenient mogą żądać pozostawienia na sali rozpraw po nie więcej, niż dwie osoby. W razie występowania kilku podmiotów pociągniętych do odpowiedzialności posiłkowej lub kilku interwenientów należy przyjąć, że każdy z nich może żądać pozostawienia na sali rozpraw po jednej osobie. Sugestia ta jest oparta na zasadzie analogii z przepisu, trudno bowiem byłoby zgodzić

się z sytuacją, w której interwenient czy podmiot odpowiedzialny posiłkowo mogliby żądać pozostawienia na sali rozpraw po dwie osoby, a oskarżyciel czy oskarżony tylko po jednej. Podkreślenia wymaga także i fakt, iż przepis art. 159 k.k.s. nie ma charakteru autonomicznego. Nie wyłącza on przepisu art. 361 § 2 k.p.k., albowiem w razie obawy ujawnienia tajemnicy państwowej także podmiotowi pociągniętemu do odpowiedzialności posiłkowej oraz interwenientowi (podobnie jak oskarżycielowi czy oskarżonemu) nie przysługuje uprawnienie do żądania pozostawienia na sali rozpraw osób godnych zaufania.

Następnym przepisem zawierającym kolejne uprawnienie podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej jest art. 160 k.k.s. Przepis ten wskazuje, iż po swobodnym wypowiedzeniu się osoby przesłuchiwanej na wezwanie przewodniczącego, stosownie do art. 171 § 1 k.p.k., mogą zadawać jej pytania w następującym porządku: oskarżyciel publiczny, interwenient, pełnomocnik interwenienta, biegły, podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej, pełnomocnik podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, obrońca, oskarżony, członkowie składu orzekającego. Kodeks karny skarbowy zawiera specyficzne uregulowanie problematyki przesłuchania z uwagi na istnienie szczególnych stron procesowych. Porządek przesłuchania wymaga, aby po swobodnym wypowiedzeniu się osoby przesłuchiwanej kolejność zadawania pytań świadkowi przez pozostałe strony biorące udział w toczącym się postępowaniu była jasno określona, a tym samym w żaden sposób nie naruszana, co mogłoby doprowadzić do chaosu na sali rozpraw. Przyjęta w kodeksie karnym skarbowym kolejność zadawania pytań koresponduje z regulacją przepisu art. 370 § 1 k.p.k. Ustawa przyznaje pierwszeństwo stronom aktywnym (ofensywnym) w zadawaniu pytań przed stronami biernymi. Ustawa wprowadza kolejno interwenienta oraz jego pełnomocnika jako uprawnionych do zadawania pytań osobie przesłuchiwanej bezpośrednio po oskarżycielu publicznym, a następnie podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej oraz jego pełnomocnika bezpośrednio po biegłym, ale jeszcze przed obrońcą oskarżonego. Nakaz odpowiedniego stosowania art. 370 § 2 – 4 k.p.k. oznacza m.in., że:

• przesłuchanie świadka powinna rozpoczynać ta strona, która go zgłosiła, a więc świadka wskazanego przy akcie oskarżenia – oskarżyciel publiczny, co oznacza potrzebę odpowiedniego przygotowania się do rozprawy; to samo należy odnieść do pozostałych stron i ich przedstawicieli, gdy to oni zgłaszają dodatkowy dowód z zeznań świadka (trzeba jednak przyznać, że praktyka odbiega jeszcze od tego założenia);

• przewodniczący uchyla pytania sugerujące odpowiedź (tj. takie, w których nie chodzi o uzyskanie od przesłuchiwanego informacji wynikających z jego wiedzy o fakcie dowodzonym, ale o potwierdzenie lub zaprzeczenie tezie postawionej w pytaniu) lub pytania nieistotne (a więc niemające znaczenia dla rozstrzyganych kwestii), a także te, które uznaje za niestosowne (np. obrażające świadka, zadane w obraźliwej formie itd.).

W tym miejscu podnieść należy, iż z racji znowelizowanej treści art. 370 k.p.k. – wchodzącej w życie z dniem 1 lipca 2015 r., stosowany w procesie karnym skarbowym art. 370 § 2–4 k.p.k. w zw. z art. 160 k.k.s. ulega modyfikacjom, a tym samym pewne założenia związane z kolejnością zadawania pytań świadkom przez strony postępowania, tudzież sąd. Z uwagi na zwiększoną kontradyktoryjność procesu powszechnego wprowadzono wymóg, aby to strona przeprowadzająca dowód zadawała pytania jako pierwsza (art. 370 § 2 k.p.k. w nowym brzmieniu). Wyjątkowo w sytuacji, gdy dowód przeprowadzany jest przez sąd orzekający, wtedy pytania osobie przesłuchiwanej – jako pierwsi zadają członkowie składu orzekającego (art. 370 § 3 k.p.k. w nowym brzmieniu). Wreszcie – pozostaje aktualny przepis, który umożliwia uchylenie pytania przez przewodniczącego składu, jeżeli jest to pytanie sugerujące odpowiedź, jest pytaniem nieistotnym, czy też uznanym przez przewodniczącego za niestosowne (art. 370 § 4 k.p.k. w nowym brzmieniu).

Kolejnym chronologicznie przepisem odnoszącym się do podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej jest art. 161 k.k.s., dotyczący rozpatrywania wniosku oskarżonego o skazanie go w określony sposób bez postępowania dowodowego. W § 5 tego przepisu wskazano, iż nieusprawiedliwione niestawiennictwo oskarżyciela publicznego, podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej lub interwenienta na rozprawę bądź posiedzenie w przedmiocie tego wniosku, nie stanowi przeszkody w uwzględnieniu takiego wniosku, o ile spełnione zostały pozostałe warunki określone w art. 387 k.p.k. i w art. 161 § 1 k.k.s. Podkreślenia wymaga oczywiście fakt, iż w razie zarządzenia omawianego posiedzenia, koniecznie należy o jego terminie powiadomić strony (art. 161 § 4). Tyle tylko, że nieusprawiedliwione niestawiennictwo oskarżyciela publicznego, interwenienta lub pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej nie tamuje rozpoznania wniosku (§ 5 art. 161). Przepis ten zatem ma zastosowanie wobec każdego posiedzenia w kwestii omawianego wniosku w sprawach karnych skarbowych. Oznacza to wszak jednocześnie, że przy usprawiedliwionym niestawiennictwie wskazanych podmiotów posiedzenie należy odroczyć.

Podobnie jak przepis art. 160 k.k.s., także regulacja z art. 162 k.k.s. jest wynikiem przystosowania przepisów postępowania w sprawach o przestępstwa pospolite do faktu, że w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe występują częściowo inne strony procesowe. Jednocześnie zestawienie tej regulacji z normującym tę samą problematykę przepisem art. 406 k.p.k. wskazuje, że norma ta (art. 162 k.k.s.) stanowi *lex specialis* wobec normy prawa powszechnego, a skoro ma status przepisu szczególnego, wyłącza jego zastosowanie na gruncie procesu karnego skarbowego. Stosownie do art. 162 k.k.s. – po zamknięciu przewodu sądowego – przewodniczący udziela głosu stronom oraz ich przedstawicielom. Zabierają one głos w następującej kolejności: oskarżyciel publiczny, interwenient, podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej i oskarżony. Przedstawiciele procesowi stron zabierają głos przed stronami, które reprezentują. Jeżeli oskarżyciel publiczny, interwenient lub jego pełnomocnik

ponownie zabierają głos, należy również udzielić głosu podmiotowi pociągniętemu do odpowiedzialności posiłkowej, jego pełnomocnikowi, obrońcy i oskarżonemu. Prawo więc do repliki przysługuje stronom defensywnym procesu karnego skarbowego w sytuacji, w której po ich wystąpieniu ponownie zabiera, którakolwiek z wymienionych powyżej stron ofensywnych. Przepis art. 162 § 2 k.k.s. przewiduje więc regulację analogiczną do rozwiązań kodeksu postępowania karnego, tyle tylko, że dostosowaną do potrzeb procesu karnego skarbowego.

Udzielenie głosu stronom i ich przedstawicielom ma charakter obligatoryjny. Jednocześnie powinno im się umożliwić pełne wypowiedzenie się, ograniczone jednakże okolicznościami sprawy. Wzorem kodeksu postępowania karnego – kodeks karny skarbowy przewiduje prawo stron biernych do repliki (oraz trypliki itd.), zachowując przy tym prawo oskarżonego do wypowiedzenia się zawsze w ostatniej kolejności, uwzględniające *favor defensionis*[85].

O możliwości składania przez podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej środków zaskarżenia i nadzwyczajnych środków zaskarżenia – jako przysługujących stronie postępowania – odpowiednio należy stosować art. 166, 167a oraz 169–170 k.k.s. Wszystkie te kwestie te zostaną szczegółowo omówione w dalszych uwagach.

4.3. Nakładanie oraz wykonywanie odpowiedzialności posiłkowej

1. Efektem przeprowadzonego postępowania karnego skarbowego winno być zawsze finalne rozstrzygnięcie w przedmiocie procesu. Niezależnie od jego treści, powinno zawierać rozstrzygnięcia wszystkich kwestii podlegających rozpoznaniu przez sąd orzekający. Zakłada się zatem, iż orzeczenie kończące postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe, poza kwestią odpowiedzialności karnej i jej konsekwencjami lub w ogóle dopuszczalnością procesu czy też związanymi z postępowaniem kosztami i zaliczaniem stosowanych środków zapobiegawczych, powinno rozstrzygać także, jeżeli kwestie te były aktualne w danym procesie, odnośnie do odpowiedzialności posiłkowej, interwencji, przepadku przedmiotów i ściągnięcia ich równowartości pieniężnej, przepadku korzyści i ściągnięcia jej równowartości oraz uszczuplonej należności publicznoprawnej. Tego rodzaju rozstrzygnięcia wynikają bowiem z treści art. 163 k.k.s. Analizując treść niniejszego przepisu, można odnieść wrażenie, że ustawodawca wyraża w nim jedynie „możność prawną" w zakresie włączenia do treści orzeczenia kończącego postępowanie, skonkretyzowanych w tym przepisie rozstrzygnięć, używa się tu bowiem określenia „w miarę potrzeby". Z uwagi jednak na potrzebę zagwarantowania prawidłowego działania organów procesowych, należy jednak

[85] Zob. wyrok SN z dnia 23 lipca 1975 r., II KR 62/75, OSNKW 1975, nr 9, poz. 126 oraz wyrok SN z dnia 18 stycznia 1980 r., III KR 421/79, niepublikowany.

w tym względzie wywieść nakaz czynienia użytku z kompetencji wyrażonej w art. 163 k.k.s., jeżeli w postępowaniu karnym skarbowym zaktualizuje się sprawa orzekania odnośnie kwestii wyszczególnionych w omawianym artykule[86]. Należy bowiem mieć na uwadze, o czym była już wielokrotnie mowa, że obecnie nałożenie odpowiedzialności posiłkowej jest obligatoryjne.

Wydanie orzeczenia w postępowaniu karnym skarbowym przez sąd I instancji oraz treść orzeczenia powinna odpowiadać wymogom określonym ogólnie w kodeksie postępowania karnego. Oznacza to, że pod tym względem znajdują zastosowanie odpowiednie przepisy kodeksu postępowania karnego mające zastosowanie w postępowaniu karnym skarbowym w oparciu o normę art. 113 § 1 k.k.s. Zwrócenia uwagi wymagają pewne kwestie generalne.

Po pierwsze, przepis art. 94 § 1 k.p.k. w zakresie wymogów co do treści postanowień określa, iż powinny one zawierać: oznaczenie organu oraz osoby lub osób je wydających, datę wydania, wskazanie sprawy oraz kwestii, której postanowienie dotyczy, rozstrzygnięcie z podaniem podstawy prawnej, uzasadnienie, chyba że ustawa zwalnia od tego wymagania.

Po drugie, przepis art. 413 k.p.k. w zakresie wymogów co do treści wyroków określa, że każdy wyrok, stosownie do dyspozycji powołanego przepisu kodeksu postępowania karnego, powinien zawierać następujące elementy: 1) oznaczenie sądu, który go wydał, oraz sędziów, ławników, oskarżycieli i protokolanta; 2) datę oraz miejsce rozpoznania sprawy i wydania wyroku; 3) imię, nazwisko oraz inne dane określające tożsamość oskarżonego; 4) przytoczenie opisu i kwalifikacji prawnej czynu, którego popełnienie oskarżyciel zarzucił oskarżonemu; 5) rozstrzygnięcie sądu. 6) wskazanie zastosowanych przepisów ustawy karnej. Wyrok skazujący powinien ponadto zawierać: 1) dokładne określenie przypisanego oskarżonemu czynu oraz jego kwalifikację prawną, 2) rozstrzygnięcia co do kary i środków karnych, a w razie potrzeby co do zaliczenia na ich poczet tymczasowego aresztowania i zatrzymania oraz środków zapobiegawczych wymienionych w art. 276 k.p.k. (tj. zawieszenia oskarżonego w czynnościach służbowych lub w wykonywaniu zawodu albo nakazania powstrzymania się od określonej działalności lub od prowadzenia określonego rodzaju pojazdów – art. 413 § 2 k.p.k.). Kwestie dotyczące środków zapobiegawczych mogą odnosić się wprawdzie tyko do spraw o przestępstwa, a nie o wykroczenia skarbowe (*arg.* z art. 113 § 3 pkt 1 k.k.s.)[87].

Ustawodawca w komentowanym przepisie (art. 163 k.k.s.) nie precyzuje rozstrzygnięć zapadających w kwestii odpowiedzialności posiłkowej oraz przesłanek ich wydania. Wydaje się, że w tym zakresie należałoby posłużyć się *per analogiam* art. 416 § 1 k.p.k., regulującym te kwestie w sytuacji podobnej do tej tu przedstawianej[88]. Wychodząc z tego założenia, przyjąć należy, że do uwzględnienia wniosku

---

[86] Z. Gostyński, *Komentarz do kodeksu*…, s. 294; F. Prusak, *Kodeks karny*…, s. 1183.
[87] F. Prusak, *Kodeks karny*…, s. 1183.
[88] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny*…, s. 792.

o pociągnięcie do odpowiedzialności posiłkowej może dojść tylko w przypadku skazania oskarżonego i to na karę grzywny lub środek karny ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, przy których aktualizuje się ta odpowiedzialność. Zatem podstawą do orzeczenia jej przez sąd jest w pierwszej kolejności kwestia uznania winy i sprawstwa oskarżonego. Co więcej, nałożenie takiej odpowiedzialności posiłkowej nie zawsze będzie miało miejsce w razie wydania wyroku skazującego. Sąd może bowiem ustalić, iż w przedmiotowym przypadku nie zostały spełnione przesłanki wskazane w treści art. 24 k.k.s., będące podstawą takiej właśnie odpowiedzialności. Jeżeli zatem sąd, skazując oskarżonego, nie dostrzegł podstaw do nałożenia odpowiedzialności posiłkowej, powinien oddalić wniosek oskarżyciela w tym zakresie. Dopiero więc w sytuacji wydania orzeczenia uznającego oskarżonego sprawcą przestępstwa skarbowego i ustalenia przez sąd orzekający wystąpienia podstaw odpowiedzialności posiłkowej – takie rozstrzygnięcie winno zostać zawarte w orzeczeniu kończącym postępowanie. Gdy już nakłada tę odpowiedzialność, sąd powinien określić jej zakres przedmiotowy (w całości czy też w części, a jeśli tak – to jakiej, za grzywnę czy także za orzeczoną równowartość pieniężną przedmiotu przepadku), a także podmiotowy, czyli osoby, wobec których ją stosuje (jedynie w razie wielości pociągniętych, zwłaszcza gdy nie obciąża wszystkich), może natomiast ewentualnie zróżnicować jej zakres wobec poszczególnych obciążonych (zob. § 4 art. 24 k.k.s.).

Jeżeli zaś sąd uniewinnia oskarżonego lub umarza (także warunkowo) postępowanie, to wniosek o nałożenie odpowiedzialności posiłkowej powinien być pozostawiony bez rozpoznania[89]. To samo dotyczy ewentualnego wniosku o zobowiązanie osoby trzeciej do zwrotu korzyści osiągniętej z cudzego przestępstwa skarbowego.

Do podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej mają także zastosowanie odpowiednio określone przepisy kodeksu postępowania karnego dotyczące postępowania uproszczonego. Z uwagi na fakt, iż kwestie te zostały szczegółowo omówione w poprzednim paragrafie tego opracowania, w tym miejscu należy krótko przypomnieć, że nałożenie odpowiedzialności posiłkowej może także mieć miejsce w postępowaniu uproszczonym. Przy czym, z uwagi na treść art. 480 k.p.k. (w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.) rozprawy głównej (w postępowaniu uproszczonym) nie można przeprowadzić w czasie nieobecności podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo, jeżeli usprawiedliwiwszy swe niestawiennictwo wnosił o odroczenie rozprawy. W przypadku zaś wydania wyroku zaocznego w postępowaniu uproszczonym w części dotyczącej podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo – wyrok taki doręcza się podmiotowi odpowiedzialnemu posiłkowo (art. 482 § 1 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.). W terminie 7 dni od doręczenia odpisu wyroku zaocznego podmiot odpowiedzialny posiłkowo może wnieść sprzeciw, w którym powinien usprawiedliwić swoją nieobecność na rozprawie.

---

[89] Tak też np. T. Grzegorczyk, *Kodeks karny…*, 2009, s. 652.

Zatem środek ten dotyczy zaoczności wyroku z samej jego istoty i nie odnosi się tu do prawomocności samego merytorycznego rozstrzygnięcia, a jego złożenie prowadzi do ponownego rozpoznania sprawy na rozprawie.

W tym miejscu ponownie należy podkreślić, iż z dniem 1 lipca 2015 r. zostanie definitywnie derogowany tryb uproszczony w postępowaniu karnym skarbowym. Sam art. 117 k.k.s. wskazywał będzie na brak postępowania uproszczonego w sprawach o wszelkie czyny karne skarbowe. Natomiast to, co tyczy się samego podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej i ewentualnej jeszcze obecnie formy wyrokowania o tej odpowiedzialności w trybie uproszczonym – to doskonale zobrazuje nowa treść art. 125 § 1 k.k.s., z którego wykreślone zostaną, odpowiednio stosowane z kodeksu postępowania karnego, wszelkie przepisy dotyczące teraz trybu uproszczonego. Wyeliminowane zostaną art. 475, 480 oraz 482 § 1 k.p.k., a to z uwagi na pełną derogację z dniem 1 lipca 2015 r. całego rozdziału 51 k.p.k., ilustrującego tryb uproszczony w procesie powszechnym.

Wracając do rozważań o wyrokowaniu sądu w przedmiocie wnioskowanej odpowiedzialności posiłkowej – to należy zaznaczyć, że sąd orzekając ściągnięcie równowartości pieniężnej przedmiotu przepadku, powinien jednocześnie określić wysokość kwoty podlegającej ściągnięciu według rzeczywistej wartości przedmiotu, którego przepadku – z przyczyn wskazanych w art. 32 § 1 k.k.s. – nie może orzec, oraz termin, w jakim obowiązek ten ma być spełniony. Sąd powinien też zwolnić spod zabezpieczenia przedmioty zatrzymane na zabezpieczenie uiszczenia uszczuplonej czynem należności publicznoprawnej, gdy należność w toku procesu została uregulowana, a także gdy były one zabezpieczeniem przepadku lub ściągnięcia jego równowartości, jeżeli środków tych nie orzeka.

2. Strona generalnie – z uwagi na dwuinstancyjność procesu – ma prawo odwoływania się od orzeczenia wydanego w pierwszej instancji. Regulacja art. 166 k.k.s. ogranicza jednak zakres tego uprawnienia w odniesieniu do podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo, co jest następstwem uznania, że odwołujący może skarżyć jedynie rozstrzygnięcia lub ustalenia naruszające jego prawa lub szkodzące jego interesom (art. 425 § 3 zdanie pierwsze k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Innymi słowy, podmiot odpowiedzialny posiłkowo może skarżyć orzeczenie jedynie mając ku temu *gravamen*, a zatem co do zasady tylko z powodu nałożenia odpowiedzialności posiłkowej.

W warunkach z art. 166 k.k.s. podmiot odpowiedzialny posiłkowo może kwestionować samo obciążenie go tym rodzajem odpowiedzialności, a zatem podważać istnienie ku temu materialno-prawnych podstaw, ale również zakres tej odpowiedzialności zarówno przedmiotowy, jak i podmiotowy, dotyczący zastosowania odpowiedzialności solidarnej. Precyzując – skarżący może w niej podważać istnienie określonego stosunku między nim a sprawcą, stosunku, który uzasadnia wedle art. 24 § 1 k.k.s. nałożenie odpowiedzialności posiłkowej, jak i możliwość uzyskania korzyści z działania sprawcy, bez której to możliwości

nie można mówić o tej odpowiedzialności. Może także skarżyć zakres odpowiedzialności, zarówno w tym znaczeniu, że objął on i grzywnę, i ściągnięcie równowartości przepadku, jak i że objął on całość grzywny, a nie tylko jej część. Przy wielości obciążonych możliwe jest nadto skarżenie, że zastosowano odpowiedzialność solidarną, choć każdy ze zobowiązanych odnosił inne, znacznie różniące się wielkością korzyści albo że wadliwie ustalono zróżnicowany zakres odpowiedzialności posiłkowej poszczególnych zobowiązanych.

Z uwagi na charakter odpowiedzialności posiłkowej, której nie sposób oddzielić od odpowiedzialności sprawcy, a to ze względu, iż jej nałożenie uzależnione jest od skazania oskarżonego za przestępstwo skarbowe, ustawodawca w art. 166 k.k.s. przewiduje wyjątkowo możliwość wniesienia apelacji przez pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej „z powodu skazania oskarżonego, gdy skazanie jest podstawą tej odpowiedzialności". Kierując się funkcjonalnymi regułami interpretacyjnymi, za trafny pogląd uznać należy, w myśl którego – najwłaściwsze rozumienie zastrzeżenia poczynionego w końcowej części komentowanego przepisu – sprowadza się do przyjęcia, iż odpowiedzialny posiłkowo, w apelacji obejmującej rozstrzygnięcie o winie oskarżonego, musi podnosić zarzuty co do skazania, które stanowiło podstawę nałożenia odpowiedzialności posiłkowej, a nie tylko co do dalszych warunków nałożenia tej odpowiedzialności, określonych w art. 24 § 1 k.k.s.[90] Oznacza to, że podmiot odpowiedzialny posiłkowo może skarżyć w całości wyrok nakładający na niego tę odpowiedzialność jedynie wtedy, gdy podważa samo skazanie, a więc wysuwa zarzuty co do bezzasadności skazania oskarżonego za dany czyn, kwestionuje sprawstwo oskarżonego, podnosi brak bezprawności lub winy po jego stronie[91]. W świetle powyższych ustaleń wynika, że w sprawie złożonej przedmiotowo, odpowiedzialny posiłkowo może w apelacji skarżyć wyrok z powodu skazania tylko za to przestępstwo skarbowe, z którym związane było wystąpienie okoliczności sprecyzowanych w art. 24 § 1 k.k.s. Z kolei w sprawie złożonej pod względem podmiotowym, odpowiedzialnemu posiłkowo przysługuje uprawnienie do wniesienia apelacji z powodu skazania tylko w zakresie rozstrzygnięcia co do winy tego z oskarżonych, z którym pozostawał w szczególnej relacji, uzasadniającej nałożenie odpowiedzialności posiłkowej[92].

Mając na uwadze wskazane argumenty, podnieść należy, iż podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej w złożonym przez siebie środku odwoławczym podnosić może zarzuty, które będą zmierzały do wykazania braku sprawstwa oskarżonego. Przykładowo będą one wskazywały na nieudowodnienie tegoż sprawstwa lub na popełnienie przez niego czynu, który nie nosi jednak znamion czynu zabronionego jako przestępstwo karne skarbowe (tylko na wykroczenie, z którym nie łączy się już odpowiedzialność posiłkowa) albo na popełnienie czynu, ale przez

---

[90] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny…*, s. 804.
[91] T. Grzegorczyk, *Kodeks karny…* 2009, s. 660.
[92] Z. Gostyński, *Komentarz do kodeksu…*, s. 300.

inną osobę, z którą nie łączy podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej szczególna relacja określona w art. 24 § 1 k.k.s., czy też na działanie sprawcy w warunkach błędu co do okoliczności stanowiącej znamię czynu zabronionego, tym samym wyłączona zostanie umyślność działania oskarżonego, a ta przekładać się będzie najczęściej na brak możliwości jego ukarania, tudzież nawet na niską szkodliwość społeczną czynu z sugestią warunkowego umorzenia postępowania, co eliminowałoby odpowiedzialność posiłkową. Z drugiej jednak strony, apelacja podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej może wyłącznie akcentować niewystąpienie przesłanek, rzutujących na obligatoryjne ponoszenie owej odpowiedzialności. Tak więc, podmiot odpowiedzialny posiłkowo może podważać istnienie szczególnej więzi łączącej go z oskarżonym, a wskazanej w art. 24 § 1 k.k.s., może wykazywać, że przestępstwo oskarżonego w ogóle nie przysporzyło mu korzyści, ani nawet nie rodziło możliwości jej odniesienia. Tym samym apelacja tego podmiotu, wniesiona formalnie względem całości wyroku, zawierająca w rzeczywistości jedynie zarzuty odnośnie do nałożenia odpowiedzialności posiłkowej, musi być potraktowana jako apelacja co do części orzeczenia. I odwrotnie, gdyby w apelacji odnoszonej jakoby do odpowiedzialności posiłkowej podniesiono zarzuty co do bezzasadności samego skazania i z tego także wywodzono niesłuszność nałożenia tej odpowiedzialności, to jest to apelacja skarżąca wyrok w całości. Zaskarżenie takie wiązałoby się nie tylko z podważaniem ustaleń faktycznych sądu I instancji w przedmiocie przypisania sprawstwa i winy oskarżonemu, ale także mogłoby wykazywać niezasadność orzeczonej względem niego kary (grzywny), czy środka karnego (równowartości pieniężnej przedmiotu przepadku), z którymi to wiąże się omawiana subsydiarna odpowiedzialność.

Powyższe rozważania obrazują, że apelacja podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo jest w większości przypadków środkiem odwoławczym zmierzającym do wywołania korzystnych rezultatów w sferze prawnej oskarżonego. Podnieść jednak w tym miejscu należy, że zakres podmiotowy ograniczenia wskazanego w art. 425 § 3 k.p.k. nie obejmuje oskarżyciela publicznego, co pozwala przyjąć, że może on w każdym wypadku zaskarżyć rozstrzygnięcie co do odpowiedzialności posiłkowej. Tym samym, skoro w kwestii odpowiedzialności posiłkowej apelować może także oskarżyciel publiczny (nie interwenient, bo wychodzi to poza granice interwencji – art. 120 § 3 k.k.s.), to w sytuacji, gdy jego apelacja będzie ukierunkowana na niekorzyść takiego podmiotu, będzie jednocześnie środkiem odwoławczym wniesionym na niekorzyść oskarżonego.

Pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej nie może natomiast zaskarżyć wyroku „co do kary" i to także odnośnie do grzywny i środka karnego, za który nałożono na niego tę odpowiedzialność. Nie może zatem kwestionować w apelacji ani racji ich orzeczenia, ani ich rozmiaru (wysokości). Może on bowiem jedynie, albo podważać samą odpowiedzialność posiłkową, albo także samo skazanie oskarżonego, ale nie rodzaj reakcji karnej orzeczonej w związku z tym skazaniem bez podważania racji samego skazania.

Wbrew stanowisku niektórych przedstawicieli doktryny[93], wskazującej na brak interesu prawnego oskarżonego do zaskarżania kwestii odpowiedzialności posiłkowej, uznać należy, że oskarżony ma prawo w swoim środku odwoławczym podnosić zarzuty, zmierzające do wykazania braku zasadności nałożenia tego rodzaju odpowiedzialności. Istotą *gravamen* jest bowiem domniemanie faktyczne, że zaskarżone rozstrzygnięcie jest niekorzystne dla skarżącego, a punkt ciężkości spoczywa na subiektywnym, ale uzasadnionym przekonaniu skarżącego[94]. Trudno nie zauważyć, że obciążenie w wyroku określonego podmiotu odpowiedzialnością posiłkową za ewentualnie nieuiszczoną przez sprawcę grzywnę, prowadzi do orzeczenia grzywny w przeliczeniu na kwotę zdecydowanie wyższą, niż przy braku tej odpowiedzialności, a może też spowodować, w praktyce zaś wręcz najczęściej powoduje, iż podmiot ten zrywa więzy prawne łączące go ze sprawcą. Z reguły bowiem wchodzi tu w grę relacja pracownik – pracodawca lub przyjmujący zlecenie – zleceniodawca, która w wyniku wskazanego rozstrzygnięcia ulega rozwiązaniu. Warunek subiektywnego, ale jednocześnie uzasadnionego przekonania skarżącego (oskarżonego) jest zatem spełniony, tym bardziej że przecież kształtujący *gravamen* przepis art. 425 § 3 k.p.k. nie zawęża pojęcia „interesu" wyłącznie do jego prawnej odmiany. Zresztą *in dubio* jest przecież tak, że w razie uzasadnionych wątpliwości co do uznania, że *gravamen* istnieje, należy je rozstrzygnąć na korzyść zamierzającego skorzystać z określonego środka odwoławczego. Gwoli pełnego wyjaśnienia podkreślić tylko trzeba, że przywołane w poprzednim zdaniu „uzasadnione wątpliwości" zostały przywołane wyłącznie dla pełniejszego zobrazowania problemu, ponieważ nie dotyczą piszącej te słowa. Nałożenie odpowiedzialności posiłkowej ma dla oskarżonego niewątpliwie znaczenie, albowiem, jak wskazano, przekłada się na podwyższenie wysokości stawki dziennej grzywny. Nakładając odpowiedzialność posiłkową, sąd bowiem powinien przy wymiarze grzywny odpowiednio stosować przepis art. 23 § 3 k.k.s. określający dyrektywy wymiaru wysokości stawki dziennej. Odpowiednie zastosowanie oznacza, że ustalając stawkę dzienną sąd winien brać pod uwagę dochody podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo, jego warunki osobiste i rodzinne (jeśli odpowiedzialna posiłkowo jest osoba fizyczna), a także stosunki majątkowe i możliwości zarobkowe (osoby fizycznej) albo możliwości osiągania dochodów przez osobę prawną, albo jednostkę organizacyjną. W większości sytuacji nałożenie odpowiedzialności posiłkowej podniesie wysokość stawki dziennej grzywny, która bez tej subsydiarnej odpowiedzialności, zostałaby przez sąd ustalona w mniejszej wysokości. Zatem istnieje jednak *gravamen* po stronie oskarżonego w zakresie zaskarżania wyroku co do odpowiedzialności posiłkowej.

---

[93] Tak, np. J. Zagrodnik, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny…*, s. 804–805 oraz A.R. Światłowski, [w:] G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A.R. Światłowski, *Kodeks karny…*, s. 851; odmiennie, np. T. Grzegorczyk, *Kodeks postępowania karnego…* 2009, s. 659.

[94] S. Zabłocki, *Postępowanie odwoławcze w nowym Kodeksie postępowania karnego. Nowa kodyfikacja karna. Krótkie komentarze*, Warszawa 1999, s. 20.

3. Dla zobrazowania pełnej sytuacji podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej zostaną omówione poniżej przysługujące mu uprawnienia procesowe na etapie postępowania odwoławczego.

W postępowaniu odwoławczym, stosownie do powoływanego już art. 125 § 1 k.k.s., do odpowiedzialnego posiłkowo mają odpowiednie zastosowanie przepisy kodeksu postępowania karnego odnoszące się do oskarżonego w przedmiocie: cofania środka odwoławczego, zakazu *reformationis in peius*, możliwości orzekania poza granicami podmiotowymi i przedmiotowymi wniesionego skutecznie środka, prawa do repliki, zakazu nałożenia odpowiedzialności posiłkowej dopiero w postępowaniu odwoławczym. Uprawnienia te przedstawiają się w sposób następujący.

Odpowiedzialny posiłkowo jest legitymowany do cofnięcia środka odwoławczego wniesionego na jego korzyść, chyba że wniósł go oskarżyciel publiczny lub zachodzi wypadek reprezentacji obligatoryjnej. Przysługuje mu również gwarancja przewidziana w art. 431 § 3 k.p.k., z której wynika, że środek odwoławczy wniesiony na jego korzyść nie może zostać skutecznie cofnięty bez jego zgody (art. 431 § 2 i 3 k.p.k. w zw. z art. 79 k.p.k. i w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.).

Prawo odpowiedzialnego posiłkowo do zaskarżenia błędnego orzeczenia pozostaje pod ochroną zakazu *reformationis in peius* (art. 434 i 443 k.p.k.). Tym samym sąd odwoławczy może orzec na niekorzyść podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo tylko wtedy, gdy wniesiono na jego niekorzyść środek odwoławczy, a także tylko w granicach zaskarżenia, chyba że ustawa stanowi inaczej. Jeżeli środek odwoławczy pochodzi od oskarżyciela publicznego lub pełnomocnika, sąd odwoławczy może orzec na niekorzyść podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo, ponadto tylko w razie stwierdzenia uchybień podniesionych w środku odwoławczym lub podlegających uwzględnieniu z urzędu. Jeżeli zatem sąd dostrzeże inne niż wskazywane w takiej apelacji uchybienia, ale nie podlegające uwzględnieniu z urzędu, nie może orzec na niekorzyść pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej.

W tym miejscu należy podnieść, iż z dniem 1 lipca 2015 r. zacznie obowiązywać nowa treść znowelizowanych przepisów art. 434 oraz 443 k.p.k., które mają tu odpowiednie zastosowanie. I tak – sąd odwoławczy będzie mógł orzekać na niekorzyść podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo tylko wtedy, gdy wniesiono na jego niekorzyść środek odwoławczy. Ponadto – sąd odwoławczy będzie mógł orzekać tylko w granicach zaskarżenia i tylko w razie stwierdzenia uchybień podniesionych w środku odwoławczym, chyba że ustawa nakazuje wydanie orzeczenia niezależnie od granic zaskarżenia i podniesionych zarzutów. Środek odwoławczy wniesiony na niekorzyść podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo – będzie mógł spowodować orzeczenie także na korzyść tego podmiotu, ale tylko jeżeli zachodzić będą przesłanki określone w art. 440 k.p.k. – czyli zachodzić będzie rażąca niesprawiedliwość orzeczenia.

Mając na względzie funkcjonalność rozwiązania przewidzianego w art. 435 k.p.k. na gruncie postępowania karnego skarbowego, zwłaszcza zaś uwzględniając zależność odpowiedzialności posiłkowej od pociągnięcia do odpowiedzialności karnej oskarżonego, należy opowiedzieć się – mimo wyjątkowego charakteru

powołanego przepisu – za jego rozszerzającą wykładnią. Prowadzi ona do stwierdzenia, że wynikająca zeń możliwość orzekania na korzyść poza granicami podmiotowymi środka odwoławczego aktualizuje się w przypadku odpowiedzialnego posiłkowo, nie tylko w przypadku, gdy środek odwoławczy pochodzi od innego podmiotu występującego w tej samej roli procesowej, ale także wówczas, gdy został on wniesiony przez oskarżonego (art. 435 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.)[95].

Z odesłania do treści art. 440 k.p.k. wynika, że w sytuacji rażącej niesprawiedliwości orzeczenia w zakresie rozstrzygnięcia o nałożeniu odpowiedzialności posiłkowej podlega ono zmianie na korzyść odpowiedzialnego posiłkowo albo uchyleniu niezależnie od granic środka odwoławczego (art. 440 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.). Rażąca niesprawiedliwość oznacza, że chodzi tu o uchybienie, które w szczególnie ważki sposób narusza poczucie sprawiedliwości, przy czym może to być zarówno niesprawiedliwość wobec samego pociągniętego do odpowiedzialności, jak i wobec społeczeństwa (wymiaru sprawiedliwości). Przepis art. 440 k.p.k. zastrzega bowiem, że sąd odwoławczy może wówczas nie tylko zmienić orzeczenie, i tu tylko na korzyść pociągniętego do omawianej odpowiedzialności, ale też, że może je uchylić i przekazać do ponownego rozpoznania. W tym ostatnim przypadku – zgodnie z kierunkiem apelacji, czyli także na jego niekorzyść, np. przy apelacji prokuratora zaskarżającego brak jej nałożenia.

Natomiast w razie przekazania sprawy do ponownego rozpoznania wolno w dalszym postępowaniu wydać orzeczenie surowsze niż uchylone tylko wtedy, gdy orzeczenie to było zaskarżone na niekorzyść podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo i w oparciu o taką apelację zostało uchylone (art. 443 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.).

Przewodniczący w postępowaniu odwoławczym udziela głosu stronom w kolejności przez siebie ustalonej, przy czym najpierw udziela głosu skarżącemu. Tym samym podmiotowi odpowiedzialnemu posiłkowo i jego pełnomocnikowi przysługuje prawo zabrania głosu według porządku określonego przez tegoż przewodniczącego składu orzekającego. Jak już wspomniano, ważną gwarancją procesową tego podmiotu stanowi – będące wyrazem zasady *favor defensionis* – unormowanie zamieszczone w art. 453 § 3 k.p.k., dające podstawę do przyjęcia, że odpowiedzialny posiłkowo i jego pełnomocnik mogą zabrać głos, bezpośrednio przed zabraniem ostatniego głosu przez samego oskarżonego pociągniętego do odpowiedzialności karnej i jego obrońcy (art. 453 § 3 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s. w zw. z art. 123 § 1 zd. 1 k.k.s.)[96].

Nakaz odpowiedniego stosowania art. 454 § 1 k.p.k., wyrażającego jedną z reguł *ne peius,* obowiązujących w postępowaniu odwoławczym, oznacza, że w tym postępowaniu nie może dojść do nałożenia odpowiedzialności posiłkowej, jeżeli

---

[95] Z. Gostyński, *Komentarz do kodeksu*…, s. 145–147; L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny*…, s. 622.

[96] Z. Gostyński, *Komentarz do kodeksu*…, s. 147; L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny*…, s. 623.

jej nie nałożono w postępowaniu przed sądem pierwszej instancji (art. 454 § 1 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.)[97]. Wynikające z komentowanego przepisu kodeksu postępowania karnego ograniczenie odnoszące się do orzekania przez sąd odwoławczy jest aktualne niezależnie od kierunku środka odwoławczego.

Nie zmieniając ustaleń faktycznych, sąd odwoławczy, uprawniony jest – niezależnie od granic zaskarżenia i podniesionych zarzutów – do poprawienia błędnej kwalifikacji prawnej czynu, którego przypisanie oskarżonemu stanowiło podstawę nałożenia odpowiedzialności posiłkowej. Poprawienie kwalifikacji prawnej na niekorzyść podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo może przy tym nastąpić tylko wtedy, gdy wniesiono środek odwoławczy na jego niekorzyść (art. 455 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.).

W sprawach karnych skarbowych podlegających rozpoznaniu w postępowaniu uproszczonym znajduje zastosowanie art. 475 k.p.k., mający na celu usprawnienie przebiegu postępowania, a przewidujący, że jeśli akt oskarżenia odpowiada warunkom formalnym, sprawę zaś skierowano do rozpoznania na rozprawie, to odpis tego pisma procesowego można doręczyć podmiotowi pociągniętemu do odpowiedzialności posiłkowej łącznie z wezwaniem na rozprawę. Jak już wskazano wcześniej, rozprawy w tym trybie nie prowadzi się w sytuacji, gdy podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej nie stawi się na rozprawie jednocześnie, usprawiedliwiając swoje niestawiennictwo, składając przy tym wniosek o jej odroczenie.

Raz jeszcze w tym miejscu należy podkreślić definitywne odejście od trybu uproszczonego, który z dniem 1 lipca 2015 r. przestanie obowiązywać w procedurze karnej powszechnej oraz w procesie karnym skarbowym. Tak więc omówiony powyżej przepis art. 475 k.p.k., mający odpowiednie zastosowanie względem podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, zostanie derogowany z katalogu wskazanego w art. 125 § 1 k.k.s.

4. Procedura karna uprawnia strony do wnoszenia jedynie w wyjątkowych przypadkach kasacji i wniosku o wznowienie postępowania, jako nadzwyczajnych środków zaskarżenia. Odnosząc się do kwestii uprawnień przysługujących odpowiedzialnemu posiłkowo w tym zakresie, wskazać należy na przepisy kodeksu postępowania karnego, mające tu odpowiednie zastosowanie w postępowaniu karnym skarbowym.

Skoro odpowiednio stosowane dotąd normy kodeksu postępowania karnego o kasacji w zakresie wykroczeń (zarówno pospolitych, jak i skarbowych) ograniczały kasację stron w tych sprawach, a nowy kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia z 2001 r. zniósł ją w ogóle przy wykroczeniach pospolitych, zdecydowano się na przyjęcie takiego samego rozwiązania dla wykroczeń skarbowych. Dlatego też w 2001 r. wprowadzono, poprzez przepisy wprowadzające

---

[97] Z. Gostyński, *Komentarz do kodeksu*…, s. 147; T. Grzegorczyk, *Kodeks karny*… 2009, s. 541.

nowy k.p.w., do odeksu karnego skarbowego art. 167a. Stanowi on *lex specialis* wobec unormowań procedury karnej, a stosowanych w sprawach karnych skarbowych poprzez art. 113 § 1 k.k.s. Przyjmuje on, że w sprawach o wykroczenia skarbowe – kasację mogą wnieść jedynie podmioty wskazane w art. 167a k.k.s., a więc nie strony, lecz tzw. podmioty specjalne, którymi są Prokurator Generalny i Rzecznik Praw Obywatelskich, a w sprawach przekazanych do orzekania sądom wojskowym, także Naczelny Prokurator Wojskowy.

Natomiast w sprawach o przestępstwa skarbowe kwestię podmiotów uprawnionych do wnoszenia kasacji normuje kodeks postępowania karnego w swych art. 520, 521 i 523, stosowanych tu poprzez stosowne odesłanie zawarte w art. 113 § 1 k.k.s. Podstawy kasacji, jej przedmiot i procedowanie w tych sprawach jednolicie regulują już (zarówno dla przestępstw, jak i wykroczeń skarbowych) stosowane odpowiednio normy kodeksu postępowania karnego.

Zasady wnoszenia kasacji przez strony w sprawach skarbowych – uwzględniając rozwiązanie przyjęte w art. 167a k.k.s. – wyglądają zatem dziś tak jak w sprawach o przestępstwa pospolite i prezentują się w sposób następujący[98]:

1. Kasacja nie jest środkiem zmierzającym do wywołania trzecioinstancyjnej kontroli, lecz nadzwyczajnym środkiem zaskarżenia. Stronom służy ona tylko w sprawach o przestępstwa skarbowe od prawomocnych wyroków sądów odwoławczych kończących postępowanie. Tym samym nie służy od wyroku uchylającego zaskarżony wyrok i przekazującego sprawę do ponownego rozpoznania (art. 519 k.p.k.)[99]. Mając powyższe na uwadze, podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej jako strona postępowania karnego skarbowego będzie uprawniony do złożenia kasacji od prawomocnego wyroku sądu odwoławczego, w którym utrzymano w mocy zasadność nałożenia owej odpowiedzialności przez sąd I instancji.

2. Strona może skarżyć wyrok kasacją jedynie wtedy, gdy uprzednio skarżyła wyrok sądu I instancji, a jeżeli go nie zaskarżyła, to tylko wtedy, gdy w instancji odwoławczej zmieniono wyrok na jej niekorzyść (art. 520 § 2 k.p.k.), przy czym w orzecznictwie przyjmuje się, iż w tym ostatnim wypadku może ona wnieść kasację „wyłącznie od tej części orzeczenia, która zawiera rozstrzygnięcie o zmianie orzeczenia na jej niekorzyść”[100]. Jeżeli jednak strona podnosi uchybienia, o jakich mowa w art. 439 § 1 k.p.k., może wystąpić z kasacją, choćby nie skarżyła wyroku sądu I instancji, a w II instancji nie dokonano niekorzystnej

---

[98] Zob. T. Grzegorczyk, *Kodeks karny…* 2009, s. 666–668.

[99] Nowe brzmienie art. 519 k.p.k. z dniem 1 lipca 2015 r. będzie uprawniało strony do złożenia kasacji także wobec prawomocnego postanowienia sądu odwoławczego o umorzeniu postępowania i zastosowania środka zabezpieczającego wskazanego w art. 93 i 94 k.k. Oczywiście tego rodzaju uregulowanie nie ma jednak związku z uprawnieniami podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo, albowiem w razie umorzenia postępowania – odpadają przesłanki nałożenia odpowiedzialności posiłkowej.

[100] Zob. wyrok SN z dnia 25 lipca 1996 r., V KKN 61/96, OSNKW 1996, nr 9–10, poz. 68.

dla niej zmiany (art. 520 § 3 k.p.k.). Tym samym podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej, w razie gdyby nie skarżył wyroku sądu I instancji, w którym nałożono na niego tę odpowiedzialność, a sąd odwoławczy – z uwagi na apelacje innych stron – podwyższyłby oskarżonemu wymiar kary grzywny (biorąc pod uwagę stan majątkowy i możliwości zarobkowe podmiotu odpowiadającego subsydiarnie), miałby – jak się wydaje – wtedy możność złożenia kasacji, ale wyłącznie w zakresie tejże odpowiedzialności.

3. Kasację można oprzeć jedynie na naruszeniu prawa w postępowaniu, a to w postaci uchybień wskazanych w art. 439 § 1 k.p.k. bądź innego rażącego naruszenia prawa (materialnego lub procesowego), mogącego mieć istotny wpływ na treść zaskarżonego kasacją orzeczenia. W kasacji nie można kwestionować poczynionych ustaleń faktycznych, nie można też wnosić kasacji wyłącznie z powodu niewspółmierności kary czy też rażącej niesprawiedliwości orzeczenia – w tym ostatnim przypadku zgodnie z uzupełnioną treścią art. 523 § 1 k.p.k., która wejdzie w życie z dniem 1 lipca 2015 r. Nie można tym samym także pod pozorem obrazy prawa procesowego faktycznie podważać dokonanych już prawomocnie ustaleń faktycznych. Uchybienia mają przy tym dotyczyć środka odwoławczego, gdyż to jego wyrok się skarży, przeto te, które powstały w I instancji, mogą być podniesione w kasacji tylko, gdy przeniknęły do postępowania odwoławczego lub do zarzutów do nich się odnoszących – sąd II instancji się do nich nie odniósł lub odniósł się w sposób wadliwy. W kasacji natomiast należy przy tym podać, na czym polega zarzucane uchybienie (art. 526 § 1 k.p.k.).

4. Strona może wnieść kasację na korzyść oskarżonego tylko w razie skazania go za przestępstwo skarbowe na karę pozbawienia wolności bez warunkowego zawieszenia wykonania tej kary (art. 523 § 2 k.p.k.). Natomiast kasację na niekorzyść oskarżonego strona może wnieść tylko od wyroku uniewinniającego go oraz gdy postępowanie umorzono z powodu niepoczytalności sprawcy, znikomej szkodliwości społecznej czynu lub przyjęcia niepodlegania przez niego karze (art. 523 § 3 k.p.k.). Przy umorzeniu postępowania z innych przyczyn – kasacja strony jest niedopuszczalna. Żadne z powyższych ograniczeń nie działa jednak, jeżeli strona powołuje się w kasacji na tzw. bezwzględny powód odwoławczy, czyli na uchybienia z art. 439 § 1 k.p.k. (art. 523 § 4 pkt 1 k.p.k.). Opisane tu ograniczenie kasacji wskazuje, że ponieważ skarga pochodząca od odpowiedzialnego posiłkowo jest w zasadzie ukierunkowana także na korzyść skazanego, przeto może być ona wniesiona jedynie przy jednoczesnym skazaniu oskarżonego, nie tylko na grzywnę lub środek w postaci ściągnięcia równowartości pieniężnej przedmiotu przepadku, do których odpowiedzialność ta się odnosi, ale także na bezwzględnie wykonywaną karę pozbawienia wolności. Przy warunkowym zawieszeniu wykonania takiej kary lub ograniczeniu się przez sąd tylko do grzywny lub grzywny obok kary ograniczenia wolności, odpowiedzialny posiłkowo nie ma prawa do wytoczenia kasacji, chyba, że podniesie zarzuty obrazy, o jakich mowa w art. 439 § 1 k.p.k.

5. Do skutecznego wystąpienia z kasacją strona powinna uprzednio, w ciągu 7 dni od ogłoszenia wyroku sądu odwoławczego (lub od 1 lipca 2015 r. – od jego doręczenia, jeżeli ustawa będzie przewidywała jego doręczenie), wystąpić do tego sądu o doręczenie jej pisemnego uzasadnienia orzeczenia sądu II instancji. W sytuacji uchybienia temu terminowi, można wystąpić o jego przywrócenie, a odmowa przywrócenia jest zaskarżalna zażaleniem (art. 524 § 1 zd. drugie i art. 126 k.p.k.). Następnie, po otrzymaniu wyroku z uzasadnieniem, strona powinna w terminie 30 dni złożyć kasację w sądzie odwoławczym, a w razie uchybienia temu terminowi można też wystąpić o jego przywrócenie, z tym że na odmowę przywrócenia terminu zażalenie tu nie służy (art. 524 § 1 zd. pierwsze i art. 528 § 1 pkt 3 k.p.k.). Przywrócenie terminu może nastąpić jedynie wtedy, gdy strona wykaże, iż uchybiła mu „z przyczyn od niej niezależnych", przy czym wraz z wnioskiem należy dokonać czynności, której terminowi uchybiono, czyli w tym wypadku złożyć kasację (art. 126 § 1 k.p.k.).

6. Do kasacji strona powinna dołączyć dowód uiszczenia opłaty sądowej od składanego nadzwyczajnego środka zaskarżenia, od której zwolniony jest jedynie prokurator (art. 527 § 1 k.p.k.), z tym że opłaty nie uiszcza także żołnierz zasadniczej służby wojskowej lub pełniący tę służbę w charakterze kandydata na żołnierza zawodowego (art. 527 § 3 k.p.k.), a osoba pozbawiona wolności nie uiszcza jej przy wnoszeniu kasacji (art. 527 § 2 k.p.k.). W wyniku nowelizacji dokonanej ustawą z 28 lipca 2005 r. przewidziane w art. 527 § 1 k.p.k. zwolnienie prokuratora od opłaty od kasacji stosuje się także do oskarżyciela finansowego, ale jedynie takiego, który prowadził postępowanie przygotowawcze i następnie wystąpił samodzielnie z aktem oskarżenia (art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s.). Inni nieprokuratorscy oskarżyciele publiczni nie są już zwolnieni od tej opłaty, przeto nie jest od niej zwolniony także organ finansowy, który wprawdzie prowadził w danej sprawie postępowanie przygotowawcze, ale akt oskarżenia wnosił w niej prokurator (art. 155 § 1 k.k.s.), a organ ten tylko przyłączył się następnie do prokuratora (art. 157 § 2 k.k.s.). Nie odnosi się bowiem do niego wówczas zwolnienie płynące z art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s. w zw. z art. 527 § 1 k.p.k.

Poza stronami kasację może wnieść także Prokurator Generalny i Rzecznik Praw Obywatelskich, z tym że tu już od każdego prawomocnego orzeczenia sądu kończącego postępowanie (art. 521 k.p.k.), zatem i wówczas, gdy jest to orzeczenie sądu I instancji, które uprawomocniło się bez zaskarżenia. Dla odpowiedzialnego posiłkowo istotne jest, że art. 125 § 1 k.k.s. wskazuje odpowiednio stosować doń art. 524 § 3 k.p.k., co oznacza, że niedopuszczalne jest uwzględnienie takiej kasacji, gdy wniesiono ją na jego niekorzyść, po upływie 6 miesięcy od uprawomocnienia się orzeczenia. Przepis art. 125 § 1 k.k.s. nie zakłada wobec odpowiedzialnego posiłkowo odpowiedniego stosowania art. 537 § 2 k.p.k., który pozwala Sądowi Najwyższemu wyjątkowo po uchyleniu zaskarżonego orzeczenia – umorzyć postępowanie lub uniewinnić oskarżonego, gdy skazanie jest oczywiście niesłuszne. Przeto Sąd Najwyższy, przy kasacji podmiotów specjalnych złożonych

po upływie wskazanego terminu na niekorzyść odpowiedzialnego posiłkowo, ma prawo zmienić kierunek orzekania i uchylić rozstrzygnięcie o odpowiedzialności posiłkowej, albo gdy skarga ta jest zasadna – jedynie oddalić taką kasację, gdyż uchybiono prekluzyjnemu terminowi jej wniesienia.

Stosownie do wspomnianego już art. 169 k.k.s. podmiot odpowiedzialny posiłkowo może wnieść kasację lub wniosek o wznowienie postępowania wyłącznie przez pełnomocnika będącego adwokatem lub radcą prawnym. *Ratio legis* unormowania zamieszczonego w analizowanym przepisie sprowadza się do potrzeby zapewnienia wysokiego poziomu fachowego kasacji i wniosków o wznowienie postępowania[101]. Odrębne uregulowanie w kodeksie karnym skarbowym kwestii przymusu adwokackiego lub radcowskiego w odniesieniu do kasacji lub wniosku o wznowienie postępowania, pochodzącego od podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo, uzupełniające unormowanie zamieszczone w art. 526 § 2 i art. 545 § 2 k.p.k., znajdujących odpowiednie zastosowanie w postępowaniu karnym skarbowym (w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.), wynika głównie z tego, że ustawodawca na gruncie procedury karnej skarbowej nie przewiduje ograniczenia sfery działania radców prawnych, występujących w charakterze pełnomocnika wymienionych stron szczególnych, tak jak to czynił do 2009 r. art. 88 § 2 i 3 k.p.k. Z uwagi na obecne brzmienie tego przepisu każda strona składająca kasację lub wniosek o wznowienie postępowania, a reprezentowana przez pełnomocnika (wyłącznie oskarżony reprezentowany jest przez obrońcę), może korzystać zarówno albo z usług adwokata, albo radcy prawnego. Tym samym regulacja wskazana w art. 88 k.p.k. utożsamiła się z regulacją wskazaną w art. 169 k.k.s., przewidującą, że wnosząc skargę kasacyjną lub wniosek o wznowienie postępowania, odpowiedzialny posiłkowo może korzystać z pomocy prawnej każdego radcy prawnego bądź adwokata. Przepis art. 169 k.k.s. jest więc swoistą nadregulacją (*superfluum*).

Kierując się funkcjonalnymi i systemowymi regułami interpretacyjnymi, należy uznać, że wymóg wniesienia kasacji lub wniosku o wznowienie postępowania przez pełnomocnika będącego adwokatem lub radcą prawnym zostaje spełniony, jeżeli wskazany przedstawiciel odpowiedzialnego posiłkowo sporządzi i podpisze skargę uruchamiającą postępowanie nadzwyczajno-odwoławcze[102]. Niezbędne jest w tym miejscu wskazanie, iż do urzeczywistnienia wskazanego warunku nie dochodzi w sytuacji podpisania przez podmiot profesjonalny kasacji lub wniosku o wznowienie postępowania, sporządzonych samodzielnie przez stronę szczególną postępowania karnego skarbowego, jak również w wypadku odwołania się przez adwokata lub radcę prawnego do pisma stanowiącego osobistą kasację lub osobisty wniosek o wznowienie postępowania odpowiedzialnego

---

[101] Zob. J. Bratoszewski, L. Gardocki, Z. Gostyński, S. Przyjemski, R. Stefański, S. Zabłocki, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. III, Warszawa 2003, s. 529.

[102] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny…*, s. 813.

posiłkowo[103]. Należałoby zatem w tej kwestii uznać, że podpis adwokata lub radcy prawnego pod kasacją lub wnioskiem o wznowienie postępowania odpowiedzialnego posiłkowo stwarza domniemanie, że analizowany warunek wniesienia nadzwyczajnego środka zaskarżenia został spełniony[104]. Jeżeli istnieją wątpliwości w tej kwestii, prezes sądu, na etapie badania warunków formalnych, może zwrócić się do adwokata lub radcy prawnego w celu potwierdzenia sporządzenia przez niego kasacji lub wniosku o wznowienie postępowania[105].

Wymóg sporządzenia i podpisania kasacji lub wniosku o wznowienie postępowania sprawia, że adwokat lub radca prawny przejmuje odpowiedzialność za treść tych pism procesowych i realizację ich warunków formalnych. Jeżeli podmiot odpowiedzialny posiłkowo, będący osobą fizyczną, nie jest w stanie ponieść kosztów pomocy prawnej, wymaganej dla sporządzenia kasacji lub wniosku o wznowienie postępowania, bez uszczerbku dla niezbędnego utrzymania siebie i rodziny, może zwrócić się o ustanowienie adwokata lub radcy prawnego z urzędu (art. 88 § 1 w zw. z art. 78 § 1 k.p.k.). Jak już wcześniej wskazano, uprawnienie do wystąpienia z podobnym wnioskiem przysługuje również stronie szczególnej, nie będącej osobą fizyczną, jeżeli nie ma ona dostatecznych środków na poniesienie kosztów związanych z ustanowieniem pełnomocnika. Na zarządzenie odmawiające wyznaczenia pełnomocnika z urzędu w celu wniesienia kasacji (art. 528 § 1 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.) lub wniosku o wznowienie postępowania zażalenie nie przysługuje[106]. Natomiast adwokat lub radca prawny, wyznaczony z urzędu w postępowaniu nadzwyczajnym dla odpowiedzialnego posiłkowo, jest uprawniony do odmowy sporządzenia i podpisania skargi kasacyjnej lub wniosku o wznowienie postępowania, jeżeli nie widzi podstaw do wniesienia takiej skargi. Adwokat taki (radca prawny) powołany jest bowiem do rozważenia wniesienia kasacji lub wniosku o wznowienie, zatem powinien sporządzić i wnieść taką skargę lub wniosek tylko wtedy, gdy po analizie akt sprawy rzeczywiście dostrzega podstawy do ich wniesienia. Przy ich braku na pełnomocniku strony spoczywa obowiązek poinformowania sądu, że nie stwierdził podstaw do wniesienia kasacji lub wniosku o wznowienie postępowania (art. 84 § 3 k.p.k. w zw. z art. 88 § 1 k.p.k. i art. 113 § 1 k.k.s.). W celu uniknięcia niejasności warto odnotować, że pełnomocnik ustanowiony z urzędu dla podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo w postępowaniu przed uprawomocnieniem się orzeczenia, nie musi informować sądu o stwierdzeniu braku podstaw do zgłoszenia kasacji lub wniosku o wznowienie postępowania, ponieważ jego obowiązki

---

[103] Zob. postanowienia SN z dnia 30 września 1996 r., V KZ 47/96, OSNKW 1996, nr 11–12, poz. 88; postanowienie SN z dnia 20 października 1998 r., III KZ 109/98, OSNKW 1998, nr 11–12, poz. 57; P. Hofmański, E. Sadzik, K. Zgryzek, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. III, Warszawa 2004, s. 345.

[104] F. Prusak, *Kodeks karny…*, s. 1226–1227.

[105] S. Zabłocki, *Postępowanie odwoławcze…*, s. 257.

[106] Zob. postanowienie SN z dnia 16 listopada 2000 r., I KZP 32/2000, OSNKW 2000, poz. 98, s. 63 i n.

w procesie karnym skarbowym kończą się z chwilą uzyskania przez orzeczenie cechy prawomocności (art. 84 § 2 k.p.k. w zw. z art. 88 § 1 k.p.k. i art. 113 § 1 k.k.s.). Może on jednak w ramach swych uprawnień wnieść skutecznie kasację.

Biorąc pod uwagę treść art. 523 § 2 i 3 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., należy przyjąć, że w razie wniesienia kasacji w sprawie o przestępstwo skarbowe przez odpowiedzialnego posiłkowo, odnośnie do rozstrzygnięcia o nałożeniu odpowiedzialności posiłkowej, kontrola dopuszczalności tego nadzwyczajnego środka odwoławczego powinna uwzględniać ograniczenia wynikające z powołanego przepisu, czyli uwzględniać zakres dopuszczalności podstaw jej wniesienia przez stronę w oparciu o przyjęty przez nią kierunek zaskarżenia[107]. Na sądzie spoczywa więc obowiązek ustalenia kierunku zaskarżenia w odniesieniu do sytuacji procesowej oskarżonego, z dostrzeżeniem korzyści bądź dolegliwości, które może spowodować dla niego uwzględnienie zarzutów kasacji. Stanowi to punkt wyjścia dla zbadania kwestii dopuszczalności kasacji przez pryzmat ograniczeń przedmiotowych tego nadzwyczajnego środka zaskarżenia, a określonych w art. 523 § 2 i 3 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.[108]

Przechodząc do omówienia drugiego z nadzwyczajnych środków zaskarżenia w postaci wniosku o wznowienie postępowania, przysługującego podmiotowi odpowiedzialnemu posiłkowo – należy odnieść się do art. 170 k.k.s. Stosownie do tego przepisu – postępowanie sądowe zakończone prawomocnym orzeczeniem wznawia się w zakresie rozstrzygnięcia o nałożeniu odpowiedzialności posiłkowej także wtedy, gdy po wydaniu orzeczenia ujawnią się nowe fakty lub dowody nieznane przedtem sądowi, wskazujące na to, że niesłusznie nałożono tę odpowiedzialność.

Podstawy wznowienia prawomocnie zakończonego procesu o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe z uwagi na odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów kodeksu postępowania karnego określa co do zasady art. 540 k.p.k. (w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Należą do nich:

a) popełnienie przestępstwa w związku z postępowaniem, które mogło mieć wpływ na treść wyroku (np. fałszywe zeznania);

b) ujawnienie się nowych faktów lub dowodów korzystnych dla skazanego;

c) utrata, w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, mocy prawnej przepisu będącego podstawą skazania;

d) potrzeba wznowienia wynika z rozstrzygnięcia organu międzynarodowego działającego na podstawie umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska. Podstawy te nakierowane są na oskarżonego, ale nie ma wątpliwości, że wznowienie z tych przyczyn aktualizuje także kwestię odpowiedzialności posiłkowej.

---

[107] Zob. postanowienie SN z dnia 28 listopada 2003 r., V KK 240/2003, OSNKW 2004, nr 1, poz. 10.

[108] Zob. postanowienie SN z 28 listopada 2003 r., V KK 240/2003, OSNKW 2004, nr 1, poz. 10; zob. R. Kmiecik, Glosa do postanowienia SN z 28 listopada 2003 r., V KK 240/2003, OSP 2004, nr 9, poz. 107.

Nie da się wykluczyć, że przestępstwo związane z poprzednim postępowaniem może odnosić się także wprost do odpowiedzialności posiłkowej, np. w razie ustalenia przesłanek tej odpowiedzialności, tj. istnienia określonego stosunku między odpowiedzialnym a sprawcą lub możliwości uzyskania korzyści z działania sprawcy, na fałszywych, jak się okazało, zeznaniach czy sfałszowanych dokumentach. Należy tu jednak mieć na uwadze, że zgodnie z art. 125 § 1 k.k.s. do odpowiedzialnego posiłkowo mają odpowiednie zastosowanie tylko przepisy art. 540 § 2 i 3k.p.k. To zaś oznacza, że istnieje możliwość wznowienia postępowania na korzyść tego podmiotu, gdy w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego utracił moc lub uległ zmianie przepis, będący podstawą nałożenia tej odpowiedzialności (art. 540 § 2 k.p.k.), w tym także przepis statuujący przestępstwo, za które skazano samego oskarżonego, gdyż skazanie zeń było podstawą odpowiedzialności posiłkowej. Możliwość wznowienia może też wynikać z decyzji trybunału międzynarodowego (art. 540 § 3 k.p.k.), np. Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w Strasburgu czy Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w Luksemburgu. Nie oznacza to jednak, aby do odpowiedzialnego posiłkowo nie miał zastosowania art. 540 § 1 pkt 1 k.p.k., dotyczący wznowienia postępowania z uwagi na przestępstwo popełnione w związku z postępowaniem, gdy mogło ono mieć wpływ na treść prawomocnego wyroku. Rzecz bowiem w tym, że o ile pkt 2 tego przepisu odnosi się wprost do oskarżonego, to pkt 1 nie zawiera takiego dopełnienia i dotyczy wznowienia w każdym możliwym kierunku. Należy go zatem mieć na uwadze także w stosunku do wznowienia wobec odpowiedzialnego posiłkowo.

Jeżeli natomiast chodzi o wznowienie z uwagi na orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego (§ 2 art. 540 k.p.k.), to przed zmianą tego przepisu w 2009 r.[109], kiedy to zakładano tu zmianę wyłącznie „na korzyść skazanego", przepis ten budził istotne zastrzeżenia, ale od strony sytuacji prawnej interwenienta[110], gdyż nie przewidywał jego stosowania wobec tej strony szczególnej i na jej korzyść. Samo zaś odwołanie się w art. 125 § 1 k.k.s. do przepisów kodeksu postępowania karnego nie rodziło wówczas problemów względem odpowiedzialnego posiłkowo. Na podstawieomawianego przepisu można było wnosić wniosek na jego korzyść. Po wdrożonej zmianie, kiedy to art. 540 § 2 k.p.k. zakłada wznowienie „na korzyść strony" z zastrzeżeniem tylko wznowienia na niekorzyść oskarżonego i włączeniem tego przepisu do art. 128 § 1 k.k.s., dotyczącego uprawnień interwenienta jako strony, problemy powyższe i co do tego podmiotu zostały wyeliminowane.

Natomiast przepis art. 170 k.k.s. poszerza podstawy wznowienia w zakresie odpowiedzialności posiłkowej o ujawnienie się nowych faktów lub dowodów, dotąd nieznanych sądowi, a wskazujących na to, że niesłusznie nałożono tę odpowiedzialność. Jest to zatem odpowiednik art. 540 § 1 pkt 2 k.p.k., z tym że odnoszący się

---

[109] Zob. tekst przepisu w brzmieniu ustalonym ustawą z dnia 16 lipca 2009 r. o zmianie ustawy *Kodeks postępowania karnego*, Dz.U. 2009, nr 144, poz. 1178.

[110] Zob. T. Grzegorczyk, *Kodeks karny…*, 2009, s. 549–550.

tylko do odpowiedzialnego posiłkowo. Dowodem nowym jest każdy dowód, z którym sąd nie zapoznał się w prawomocnie zakończonym postępowaniu, a więc gdy nie znał go przy orzekaniu, choćby wiedział o tym dowodzie i nie mógł go wówczas przeprowadzić, np. ze względu na zakaz dowodowy, nie chodzi bowiem o wiedzę sądu o istnieniu dowodu, ale o znajomość treści tego dowodu[111]. Nowy może być przy tym nie tylko dowód, jako źródło dowodowe, ale i sam fakt dowodowy, choćby płynął ze znanego, a więc nie mającego cech nowości, źródła dowodowego. Istotne jest natomiast, aby owe *nova* dotyczyły okoliczności dotąd niebadanych w procesie i wskazywały na niesłuszność nałożenia odpowiedzialności posiłkowej.

W doktrynie podnosi się, że treść art. 170 k.k.s. dotyczy – jak się wydaje – jedynie „niesłuszności" samego faktu nałożenia tej odpowiedzialności, a nie obejmuje nieprawidłowości co do jej zakresu (np. że nałożono w całości zamiast w części, że także co do ściągnięcia równowartości przepadku zamiast tylko odnośnie do grzywny lub że nałożono solidarnie zamiast w częściach bądź odwrotnie)[112]. Już pod rządami poprzedniego kodeksu postępowania karnego podnoszono w orzecznictwie, że wznowienie postępowania jest instytucją szczególną. Przeto jej postaw prawnych nie można interpretować rozszerzająco, a jedynie ściśle[113], co wspiera o zasadności powyższych rozważań omawianej podstawy wznowienia. Nowe fakty lub dowody mają zatem podważać same podstawy odpowiedzialności posiłkowej z art. 24 § 1 i 2 k.k.s., tj. istnienie określonego stosunku między sprawcą i odpowiedzialnym lub możliwość uzyskania przez odpowiedzialnego korzyści z czynu sprawcy, gdyż od tego zależy dopuszczalność jej nałożenia na określony podmiot.

Z przyczyn wskazanych w art. 170 k.k.s. wznawia się proces odnośnie do odpowiedzialności posiłkowej i tylko ona staje się przedmiotem wznowionego postępowania. Jeżeli jednak uwzględni się, że odpowiedzialność posiłkowa rzutowała na kwestię wysokości stawki dziennej grzywny i przy jej braku stawka ta winna być dostosowana do możliwości zarobkowych i płatniczych samego już skazanego, to przy rozstrzyganiu w trybie wznowienia o uchyleniu odpowiedzialności posiłkowej powinno się także zmodyfikować orzeczenia w zakresie stawki dziennej grzywny wymierzonej skazanemu. Przepis art. 545 § 1 k.p.k. zakłada bowiem odpowiednie stosowanie przy wznowieniu postępowania – art. 435 k.p.k., co pozwala tu na orzekanie na korzyść także wobec osób, które nie złożyły wniosku o wznowienie prawomocnego orzeczenia.

Tam natomiast, gdzie powodem wznowienia będzie inna okoliczność niż wynikająca z art. 170 k.k.s., a przy tym wspólna dla odpowiedzialności karnej oskarżonego i odpowiedzialności posiłkowej, wznowienie może w całości objąć postępowanie wobec obu tych podmiotów, o ile tylko złożyli oni stosowne wnioski

---

[111] Zob. postanowienie SN z dnia 5 marca 1982 r., II KZ 30/82, OSNKW 1982, nr 6, poz. 36.

[112] T. Grzegorczyk, *Kodeks postępowania*… 2009, s. 671 i n.

[113] Zob. np. wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 11 grudnia 1998 r., II AKo 350/98, OSA 1999, z. 6, poz. 47; zob. też F. Prusak, *Kodeks karny*…, s. 1232.

w swojej sprawie. Nie można tu też wykluczyć wznowienia procesu z urzędu. Skoro bowiem proces wznawiany jest wówczas z uwagi na zaistnienie bezwzględnych przyczyn odwoławczych, które nie były uprzednio przedmiotem kasacji (art. 542 § 3 k.p.k.), to wznowienie takie dotyczy nie tylko danego oskarżonego, ale i innych uczestników postępowania, tych zwłaszcza których odpowiedzialność prawna łączy się ściśle z odpowiedzialnością karną tegoż oskarżonego, chyba że dane uchybienia wiążą się wyłącznie z określoną stroną procesu, np. w odniesieniu do jednego z oskarżonych orzeczono, mimo przedawnienia się karalności jego czynu, a przy tym odpowiedzialność posiłkowa nie była z tym czynem powiązana. Jednak w procesie wznowionym jedynie np. z uwagi na brak obrony niezbędnej po stronie oskarżonego, z czynem którego wiąże się odpowiedzialność posiłkowa, aktualizuje się także kwestia tej odpowiedzialności, tym bardziej że nie musi teraz dojść do skazania oskarżonego, a i możliwości płatnicze pociągniętego do tej odpowiedzialności, rzutujące na wysokość stawki dziennej grzywny wymierzanej oskarżonemu, mogą obecnie kształtować się inaczej niż w poprzednio zakończonym postępowaniu[114].

Wniosek o wznowienie postępowania na korzyść podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo w razie śmierci takiego podmiotu może złożyć osoba najbliższa (art. 542 § 2 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.).

W postępowaniu o wznowienie stosuje się odpowiednio art. 425 § 2 zd. 1, § 3 i 4 (o możliwości wznowienia orzeczenia w całości lub w części, istnienia *gravamen*, możliwości wystąpienia przez prokuratora także na korzyść danego podmiotu), art. 429 i 430 § 1 (o odmowie przyjęcia i pozostawieniu bez rozpoznania), art. 431 i 432 (o cofaniu wniosku i konsekwencjach jego cofnięcia), art. 435 (o wznowieniu orzeczenia sądu także wobec osób, które nie złożyły wniosku), art. 442 (o zasadach postępowania przy ponownym rozpoznaniu), art. 456 (o rodzajach rozstrzygnięć sądu), art. 529 (o okolicznościach, które nie stoją na przeszkodzie składaniu wniosku na korzyść oskarżonego, co jednak nie zawsze dotyczy odpowiedzialnego posiłkowo), art. 530 (o zasadach składania tego środka i odmowie jego przyjęcia jak przy kasacji), art. 532 (o wstrzymaniu wykonania orzeczenia jak przy kasacji) i art. 538 (o skutkach uchylenia wyroku, jak przy kasacji) k.p.k., a w razie wznowienia postępowania na korzyść oskarżonego czy odpowiedzialnego posiłkowo stosuje się odpowiednio art. 434 i 443 k.p.k. (o zakazie *reformationis in pius*). Regulacje te stosuje się z uwagi na art. 545 § 1 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s. Z dniem 1 lipca 2015 r. do powyższego katalogu dołączony zostanie art. 457 § 1 i 3 k.p.k. dotyczący przesłanek sporządzania przez sąd uzasadnienia wyroku z urzędu lub na wniosek strony.

W postępowaniu o wznowienie sąd, uchylając zaskarżone orzeczenie, może wyrokiem odstąpić od przypisania podmiotowi odpowiedzialności posiłkowej, jeżeli nowe fakty lub dowody wskazują na to, że orzeczenie to jest oczywiście niesłuszne albo też postępowanie umorzyć. Od wyroku takiego przysługuje środek odwoławczy (art. 547 § 3 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.).

---

[114] T. Grzegorczyk, *Kodeks postępowania*… 2009, s. 672 i n.

Jeżeli postępowanie wznowiono na skutek wniosku na korzyść podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo i toczy się ono po jego śmierci lub jeżeli zachodzi przyczyna zawieszenia postępowania, prezes sądu wyznacza do reprezentacji praw takiego podmiotu pełnomocnika z urzędu, chyba że wnioskodawca ustanowił już pełnomocnika (art. 548 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.). Wprawdzie śmierć odpowiedzialnego posiłkowo nie obciąża spadku, zatem eliminuje ona odpowiedzialność posiłkową, ale nie da się wykluczyć, że – skoro chodzi o prawomocne orzeczenie – została ona już zrealizowana, a wznowienie występuje z uwagi na konieczność rozważenia ponownego braku podstaw do jej nałożenia, co może następnie dać powody do dochodzenia od Skarbu Państwa zwrotu wyłożonych przez zmarłego kwot w trybie pozwu cywilnego wytoczonego przez spadkobierców.

5. Do podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej mają także odpowiednie zastosowanie przepisy odeksu postępowania karnego dotyczące kosztów procesu. Na podmiot odpowiedzialny posiłkowo w zasadzie bowiem nakłada się obowiązek zapłaty kosztów sądowych związanych z jego odpowiedzialnością.

Sąd może zwolnić podmiot odpowiedzialny posiłkowo w całości lub w części od zapłaty na rzecz Skarbu Państwa kosztów sądowych, jeżeli istnieją podstawy do uznania, że uiszczenie ich byłoby dla niego zbyt uciążliwe ze względu na sytuację rodzinną, majątkową i wysokość dochodów, jak również wtedy, gdy przemawiają za tym względy słuszności (art. 624 § 1 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.).

Od podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo sąd co do zasady zasądza koszty sądowe na rzecz Skarbu Państwa (art. 627 *in principio* k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.). Natomiast w części umarzającej postępowanie wobec podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo czy nie przypisującej odpowiedzialności, wydatki związane z postępowaniem ponosi Skarb Państwa (art. 630 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.).

Jeżeli ustawa nie stanowi inaczej, w razie nieprzypisania odpowiedzialności posiłkowej lub umorzenia postępowania, koszty procesu ponosi Skarb Państwa, z wyjątkiem należności z tytułu występowania w sprawie pełnomocnika z wyboru. W uzasadnionych wypadkach sąd jednak może przyznać zwrot całości lub części wynagrodzenia jednego pełnomocnika (art. 632 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.). Przy czym, jak wskazano w postanowieniu Sądu Najwyższego z 29 marca 2011 r. w sprawie I KZP 1/11, nie chodzi tu o wynagrodzenie na pokrycie faktycznych kosztów umocowania, lecz o takie, jakie podlega zwrotowi przez Skarb Państwa, stosownie do rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej[115].

---

[115] Dz.U., nr 163, poz. 138 z późn. zm.

Koszty procesu przypadające od kilku podmiotów odpowiedzialnych posiłkowo, sąd zasądza od każdego z nich według zasad słuszności, mając w szczególności na względzie koszty związane ze sprawą każdego z nich (art. 633 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.).

W razie nieuwzględnienia środka odwoławczego, wniesionego wyłącznie przez podmiot odpowiedzialny posiłkowo, ponosi on w całości koszty procesu za postępowanie odwoławcze. Jeżeli jednak środek ten pochodzi wyłącznie od oskarżyciela publicznego – koszty procesu za postępowanie odwoławcze ponosi Skarb Państwa (art. 636 § 1 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.).

6. Ostatnim przepisem kodeksu karnego skarbowego odnoszącym się do podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej jest art. 184 k.k.s. Regulacja ta wprowadza dyrektywy wykonywania prawomocnie nałożonej na tenże podmiot odpowiedzialności. I tak, zgodnie z treścią tej normy, odpowiedzialność podmiotu, jak już wcześniej wspomniano, realizowana jest dopiero wtedy, gdy sam skazany za przestępstwo skarbowe nie uiści orzeczonej wobec niego grzywny dobrowolnie w ciągu 30 dni od dokonania wezwania przez sąd wykonujący przedmiotowe orzeczenie (art. 44 k.k.w.), ani nie wystąpi w tym czasie o odroczenie jej ściągnięcia lub o rozłożenie na raty (art. 49 k.k.w.). Ponadto odpowiedzialność posiłkowa zaczyna być realizowana dopiero po tym jak podjęta wobec skazanego egzekucja okaże się nieskuteczna (§ 1 art. 184 k.k.s.).

To samo odnosi się odpowiednio do wykonania odpowiedzialności posiłkowej za ściągnięcie ze skazanego równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów.

Jak już wskazywano, odpowiedzialność posiłkowa realizowana jest także pomimo śmierci skazanego, jeśli zmarł on po uprawomocnieniu się orzeczenia i dlatego nie nastąpiło uregulowanie kary, albo gdy grzywny lub równowartości pieniężnej przepadku nie można wykonać wobec skazanego z powodu jego nieobecności w kraju (art. 25 § 3 k.k.s.). Stąd też kodeks zastrzega, że śmierć skazanego nie powoduje umorzenia postępowania wykonawczego w zakresie, w jakim kara lub środki karne mu wymierzone objęte są odpowiedzialnością posiłkową. Regulacja ta – w powyższym zakresie – stanowi *lex specialis* wobec art. 15 § 1 k.k.w. Jeżeli jednak na zabezpieczenie tej kary lub środka karnego zajęto określone przedmioty majątkowe, należy wobec nich przeprowadzić egzekucję, a dopiero przy braku pełnego zaspokojenia grzywny lub równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów można wystąpić o zaspokojenie wobec odpowiedzialnego posiłkowo. Odpowiedzialność posiłkowa ma więc charakter jedynie pomocniczy. Ustaje ona *ex lege* w razie ściągnięcia całej grzywny (równowartości pieniężnej przedmiotu przepadku) z majątku skazanego.

Odpowiedzialny posiłkowo odpowiada jedynie za taką część grzywny lub równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, jakiej nie ściągnięto od samego skazanego. Zatem w razie wielości zobowiązanych solidarnie, przy częściowym ściągnięciu grzywny lub równowartości przedmiotu przepadku,

zmniejszeniu ulega globalna kwota należności, za jaką odpowiedzialni są zobowiązani. Gdyby natomiast sąd inaczej określił zakres odpowiedzialności każdego z kilku podmiotów pociągniętych do tej odpowiedzialności (art. 24 § 4 *in fine* k.k.s.), powinien teraz pomniejszyć proporcjonalnie ten zakres. Jeżeli odpowiedzialność posiłkowa odnosi się jedynie do części grzywny lub równowartości przepadku przedmiotów, obowiązek odpowiedzialnego wygasa, gdy wielkość, za jaką odpowiada, ściągnięto w całości. Ulega zaś pomniejszeniu o taką część grzywny lub równowartości pieniężnej przepadku, jaką zdołano ściągnąć od skazanego, gdy wyegzekwowana grzywna jest mniejsza od kwoty tej kary objętej odpowiedzialnością posiłkową.

W razie aktualizacji odpowiedzialności posiłkowej odpowiedzialny powinien być wezwany, jak uprzednio skazany, do uiszczenia grzywny, a po bezskutecznym upływie terminu do dobrowolnego zapłacenia grzywny (30 dni od wezwania) może być podjęta wobec jego majątku egzekucja, chyba że odroczono mu lub rozłożono na raty uiszczenie grzywny. W razie nieskuteczności egzekucji wobec odpowiedzialnego posiłkowo, powinien nastąpić powrót do wykonania kary grzywny wobec sprawcy. To samo dotyczy sytuacji, gdy z innych względów odpowiedzialność posiłkowa stała się nieaktualna, np. ze względu na śmierć odpowiedzialnego (nie obciąża ona spadku – art. 25 § 2 k.k.s.) czy z uwagi na wznowienie postępowania w zakresie tej odpowiedzialności (art. 170 k.k.s.). Wobec odpowiedzialnego posiłkowo nie stosuje się zastępczej kary pozbawienia wolności za nieuiszczoną grzywnę ani pracy społecznie użytecznej. W sytuacji nałożenia odpowiedzialności posiłkowej za grzywnę, w razie jej nie opłacenia, sąd może zarządzić wykonanie kary grzywny przez pracę społecznie użyteczną skazanego lub zastępczą karę pozbawienia wolności tegoż skazanego dopiero po bezskutecznej egzekucji grzywny z majątku odpowiedzialnego posiłkowo, i tylko w takiej części, w jakiej grzywny tej nie ściągnięto ani od skazanego, ani od odpowiedzialnego posiłkowo. Zamiana grzywny na pracę społecznie użyteczną odnosi się jedynie do grzywny nieprzekraczającej 120 stawek dziennych, wymaga uprzedniej, wyraźnej – złożonej na piśmie lub do protokołu – zgody skazanego i następuje na mocy postanowienia sądu wykonawczego, w którym określa się jej miejsce, charakter i czas trwania (art. 45 k.k.w.). Zamiana grzywny orzeczonej za przestępstwo na zastępczą karę pozbawienia wolności następuje na zasadach określonych w art. 46–48 k.k.w.

Przy wykonywaniu orzeczenia w zakresie ściągnięcia równowartości pieniężnej przedmiotu przepadku stosuje się odpowiednio art. 184 § 6 k.k.s. Także art. 179 § 1 (w zw. z art. 189 k.k.s.) ma w tym zakresie zastosowanie, co oznacza, że może wykonywać ten środek karny także urząd celny, a nie tylko urząd skarbowy stosownie do uregulowań określonych w kodeksie karnym wykonawczym (art. 188 k.k.w.). Poza tym odpowiednie zastosowanie ma w wykonywaniu tego środka karnego art. 27 k.k.w. (o uprawnieniu właśnie urzędu skarbowego do prowadzenia egzekucji) i art. 44 oraz art. 49–51 k.k.w. o egzekucji grzywny. Zatem

i tu należy uprzednio wezwać strony do uregulowania dobrowolnie tej równowartości w ciągu 30 dni od otrzymania wezwania, a możliwe jest przy tym także odroczenie przez sąd płatności tej równowartości lub rozłożenie jej na raty; poza tym stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu karnego wykonawczego o wykonaniu przepadku[116]. Dopiero przy nieściągnięciu, lub nieskutecznym w całości ściągnięciu omawianej równowartości, subsydiarnie następuje wykonanie odpowiedzialności posiłkowej w tym zakresie w sposób taki, jak przy nie ściągnięciu ze skazanego kary grzywny (art. 189 § 6 k.k.s.), o czym była wyżej mowa.

Przedawnienie wykonania odpowiedzialności posiłkowej następuje wraz z upływem terminu przedawnienia wykonania kary grzywny. Następuje to więc z upływem 10 lat od uprawomocnienia się wyroku skazującego, w którym była orzeczona kara grzywny wobec sprawcy przestępstwa skarbowego (art. 103 § 1 pkt 3 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.)[117]. Przepis art. 103 § 1 pkt 3 k.k. odnośnie do przedawnienia wykonania kary grzywny ma tu zastosowanie do przedawnienia wykonania środka karnego w postaci ściągnięcia równowartości przedmiotów przepadku, co wskazuje już wprost art. 45 § 1 k.k.s.

---

[116] Zob. S. Lelental, *Kodeks karny wykonawczy. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 759–760 oraz T. Grzegorczyk, *Kodeks karny…* 2009, s. 707–708.

[117] J. Sawicki, *Zarys prawa karnego skarbowego*, Warszawa 2010, s. 84.

Rozdział V

Kumulacje ról procesowych pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej

1. Kodeks karny skarbowy w art. 120 przedstawia strony postępowania skarbowego. Zgodnie z tym przepisem w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe stronami są: oskarżyciel publiczny, oskarżony, podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej oraz interwenient. Jak już wcześniej wspomniano, w postępowaniu tym mogą także wystąpić tzw. *quasi*-strony, a więc podmioty nie wskazane przez ustawę jako strony, ale wyposażone w tymże postępowaniu we wskazane odrębnie niektóre narzędzia prawne służące stronom. Przynależność tych uprawnień wynika najczęściej z faktu posiadania pewnego interesu w określonym rozstrzygnięciu w przedmiocie procesu. Na gruncie procesu karnego skarbowego zalicza się do nich – podmiot mający być zobowiązanym do zwrotu korzyści oraz przedstawiciela podmiotu zbiorowego, jaki przyłączył się do procesu oskarżonego o sprawstwo przestępstwa skarbowego. Taki udział tegoż podmiotu wynika z obawy, iż może on następnie, po prawomocnym zakończeniu procesu wobec sprawcy, odpowiadać we własnym procesie na zasadach określonych w ustawie o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary z 2002 r.[1]

Na gruncie procesu powszechnego kumulacja roli strony z inną stroną lub *quasi*-stroną jest wyjątkiem. Dopuszcza się tu tylko kumulację roli oskarżyciela posiłkowego z rolą powoda cywilnego, a w sprawach z oskarżenia prywatnego – roli oskarżonego z rolą oskarżyciela prywatnego przy tzw. oskarżeniu wzajemnym (art. 497 k.p.k.). Możliwe jest też połączenie roli mającego być zobowiązanym do zwrotu korzyści z rolą przedstawiciela podmiotu zbiorowego, gdy takowy wstąpił do procesu, jeśli w obu przypadkach chodzi o podmiot inny niż osoba fizyczna. Jest tu też także aktualne łączenie roli oskarżyciela posiłkowego lub prywatnego oraz pokrzywdzonego z rolą świadka, gdyż strony te, gdy oświadczają dowodowo, zobowiązane są do złożenia zeznań, jak świadkowie.

---

[1] Ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, Dz.U., nr 197, poz. 1661 z późn. zm.

W postępowaniu karnym skarbowym kwestia kumulacji ról procesowych przedstawia się już inaczej. Są one w tym postępowaniu możliwe w szerszym zakresie. Nie można w nim jedynie łączyć roli oskarżonego z rolą innej strony lub *quasi*-strony oraz podobnie roli oskarżyciela publicznego z rolą innej strony (*quasi*-strony). Jest natomiast w pełni możliwa kumulacja roli osoby pociągniętej do odpowiedzialności posiłkowej z rolą interwenienta, a także ze statusem osoby mającej być zobowiązaną do zwrotu korzyści czy z rolą przedstawiciela podmiotu zbiorowego, który wstąpił do procesu o przestępstwo skarbowe.

Odnosząc się do powyższego – dostrzec można od razu różnicę pomiędzy stronami zwykłego postępowania karnego a stronami postępowania o przestępstwo skarbowe. Przede wszystkim występują w nim takie strony, które nie są znane procesowi powszechnemu, jak np. interwenient, podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej. Co więcej – pewnym stronom w procesie ustawodawca przypisuje ściśle określone role, nie pozwalając na kumulowanie ich z innymi.

2. Pociągnięcie do odpowiedzialności posiłkowej może mieć miejsce wyłącznie w odniesieniu do przestępstwa skarbowego, natomiast interwencja pozostaje aktualna zarówno przy przestępstwie, jak i wykroczeniu skarbowym, gdyż w obydwu przypadkach dopuszczalny jest przepadek przedmiotów. Kumulacja obu tych ról procesowych pozostaje zatem aktualna tylko w sprawach o przestępstwa skarbowe. Jest ona możliwa, jako że interwenientem jest podmiot, który nie będąc podejrzanym lub oskarżonym, zgłasza w postępowaniu o czyn skarbowy roszczenie wobec przedmiotów podlegających przepadkowi (art. 53 § 41 k.k.s.), a pociągniętym do odpowiedzialności posiłkowej jest też podmiot nie będący oskarżonym lub podejrzanym, który z racji stosunków łączących go ze sprawcą działającym przy popełnianiu czynu jako jego zastępca, ma ponosić odpowiedzialność subsydiarną za grzywnę lub ściągnięcie równowartości pieniężnej przedmiotów podlegających właśnie owemu przepadkowi. Jest więc w pełni możliwe, że podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej będzie miał roszczenie wobec przedmiotu przepadku, gdy sprawca użył do popełnienia przestępstwa skarbowego rzeczy, do których podmiot ten posiada określone prawa, w tym zwłaszcza prawo własności. Wprawdzie interwencję uprawniony podmiot może zgłosić do rozpoczęcia przewodu sądowego (art. 126 § 1 k.k.s.), a kodeks karny skarbowy nie wypowiada się odnośnie do stosowania do tej strony przepisów kodeksu postępowania karnego ze sfery postępowania przygotowawczego (*vide* art. 128 § 1 k.k.s.), to jednak nic nie stoi na przeszkodzie zgłoszeniu jej już w postępowaniu przygotowawczym. Zresztą w art. 127 § 3 k.k.s. wskazuje się, iż jeśli „w toku postępowania" (całego, a nie tylko sądowego) został ustalony podmiot spełniający warunki do zgłoszenia interwencji, należy niezwłocznie zawiadomić go o przysługującym mu uprawnieniu. Skoro zaś do wezwania osoby pociągniętej do odpowiedzialności posiłkowej powinno dojść już w trakcie postępowania przygotowawczego, to nie ma przeszkód, aby strona ta, już w tym stadium procesu, wytoczyła także skuteczną interwencję.

Pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej to – podobnie jak oskarżony – tzw. strona bierna procesu, natomiast interwenient jest bez żadnych wątpliwości stroną czynną postępowania. Kategoria każdego z nich warunkowana jest przysługującymi im uprawnieniami oraz nałożonymi obowiązkami czy też ograniczeniami. Podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej – podobnie jak oskarżony – nie jest obligowany do podejmowania jakichkolwiek czynności zmierzających do wykazania (udowodnienia) zasadności własnych twierdzeń. Może więc przybrać postawę pasywną, zaniechać wszelkich czynności dowodowych, wreszcie, i co najważniejsze, nie jest zobligowany do wskazywania dowodów na własną niekorzyść, co wiąże się z przysługującym mu – tak jak oskarżonemu – jedynie prawem do składania wyjaśnień, z którego zresztą nie musi skorzystać. Dodatkowo art. 125 § 4 k.k.s. wyraźnie wskazuje, że odpowiedzialny posiłkowo nie może składać zeznań, a więc i w tym zakresie nie wiąże go tzw. obowiązek mówienia prawdy. Przepis ten zatem dowodzi, że ustawa wprost zawarła możliwość kumulacji innych ról procesowych, włącznie z podmiotem zobowiązanym do zwrotu korzyści majątkowej, o którym mowa w art. 24 § 5 k.k.s.

Sytuacja prawna interwenienta jako strony postępowania karnego skarbowego wygląda inaczej. Jako wytaczający interwencje w zakresie przedmiotu podlegającego przepadkowi ma on bowiem wykazać poprzez własne działanie, iż posiada legalny tytuł prawny do tegoż przedmiotu, a w wypadkach ujętych w art. 31 § 1a k.k.s. wykazać, że dopełnił należytej staranności wymaganej w danych okolicznościach, a mimo to nie mógł przewidzieć, że przedmiot będący jego własnością posłuży lub będzie przeznaczony do popełnienia przestępstwa skarbowego. Należy też mieć na uwadze ograniczenie wskazane w art. 120 § 3 k.k.s., które uprawnienia procesowe interwenienta ogranicza wyłącznie do granic zgłoszonej interwencji. Zatem może on dokonywać czynności dowodowych i innych czynności procesowych jedynie w zakresie dotyczącym przedmiotu interwencji, a więc nakreślonym przez przedmioty, do których ma określone roszczenia. Interwenientowi zatem nie przysługuje prawo do wypowiedzi lub dowodzenia w zakresie nie związanym ze zgłoszoną interwencją (kwestii niezwiązanych z jego roszczeniami do rzeczy objętej przepadkiem). Może zaś realizować swe uprawnienia (wnioski dowodowe, wypowiadanie się, zaskarżanie decyzji zgodnie z jego interesem prawnym) jedynie w zakresie dochodzonych roszczeń. Jest on przy tym przesłuchiwany w charakterze świadka (art. 128 § 2 k.k.s.). Natomiast wnioski dowodowe interwenienta mogą być skuteczne o tyle tylko, o ile będą dotyczyć okoliczności relewantnych z punktu widzenia interwencji, czyli np.:

– mają na celu udowodnienie istnienia prawa własności interwenienta do przedmiotu zagrożonego przepadkiem,

– mają wykazać istnienie przysługujących interwenientowi na tym przedmiocie ograniczonych praw rzeczowych,

– mają wskazać na przeszkody wyłączające orzekanie przepadku, m.in. na powody określone w art. 31 § 3 k.k.s, czyli że:

– zachodzi brak swoistego zawinienia po jego stronie w wypadku, o którym mowa w art. 31 § 1a,

– przedmiot został przez sprawcę uzyskany w drodze czynu zabronionego jako przestępstwo lub wykroczenie,

– orzeczenie przepadku byłoby niewspółmierne do wagi popełnionego przestępstwa,

– uiszczono należność publicznoprawną dotyczącą przedmiotów zagrożonych przepadkiem, a nie zachodzi przy tym wypadek niewspółmiernie niskiej należności wobec kwoty równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów.

• Kodeks karny skarbowy normuje wprawdzie tylko jedną kwestię związaną z sytuacją wystąpienia osoby pociągniętej do odpowiedzialności posiłkowej jednocześnie w roli interwenienta. Jest to wspomniany już art. 125 § 4, wyłączający możliwość przesłuchania wówczas tej osoby w charakterze świadka, jak przesłuchuje się interwenienta. Zatem przy kumulacji omawianych ról procesowych – dany podmiot może złożyć jedynie wyjaśnienia zarówno w kwestiach związanych z odpowiedzialnością posiłkową, jak i odnośnie do okoliczności istotnych dla interwencji.

• Jak już wskazano, działania pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej są z założenia korzystne dla oskarżonego, gdyż w razie niewykazania zasadności wniosku o jej nałożenie oskarżony przy skazaniu go na karę grzywny będzie miał wyliczoną niższą stawkę tej kary. Pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej może jednak także dochodzić braku sprawstwa po stronie oskarżonego albo braku jego winy, co w razie skuteczności wyeliminuje w ogóle skazanie, a więc i odpowiedzialność posiłkową, mimo istnienia określonych związków między nim i sprawcą. Może też wykazywać na brak doniosłości czynu z punktu widzenia naruszenia prawa, np. z powodu znikomej społecznej szkodliwości czynu (wykroczenie skarbowe) lub wykazywać powody uzasadniające warunkowe umorzenie postępowania wobec sprawcy, gdyż i wtedy dezaktualizuje się odpowiedzialność posiłkowa. Natomiast, gdy chodzi o interwenienta, to tu z założenia jego działanie ma charakter niekorzystny dla oskarżonego, jako że uwzględnienie interwencji rodzi prawną niemożność orzeczenia przepadku, a „w razie niemożności orzeczenia przepadku […], gdy przedmiot […] z przyczyn prawnych nie może być objęty w posiadanie, sąd orzeka wobec sprawcy środek karny ściągnięcia równowartości pieniężnej przedmiotu przepadku (art. 32 § 1 k.k.s.). Działanie interwenienta ma zatem doprowadzić do obciążenia oskarżonego wskazanym środkiem karnym. Nie jest jednak wykluczone działanie tego podmiotu na korzyść oskarżonego, gdy będzie on opierał swe roszczenie na zakazie orzekania przepadku z uwagi na jego niewspółmierność do wagi przestępstwa skarbowego (art. 31 § 3 pkt 1 k.k.s.), gdyż w takiej sytuacji nie wchodzi też w rachubę środek karny ściągnięcia równowartości pieniężnej przedmiotu przepadku[2].

---

[2] T. Grzegorczyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 139.

• Powstaje w związku z powyższym pytanie, jak ma wyglądać działalność procesowa podmiotu, który kumuluje rolę podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej z rolą interwenienta, skoro w tej pierwszej działa z założenia na korzyść oskarżonego, a w tej drugiej na jego niekorzyść. Problem nie istnieje wówczas, gdy jako podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej zwalcza on jedynie istnienie przesłanek do przypisania tej odpowiedzialności w postaci braku odpowiednich powiązań ze sprawcą lub możliwości uzyskania korzyści majątkowej z czynu skarbowego sprawcy, a jako interwenient dochodzi swych roszczeń do przedmiotu przepadku z przywołaniem niewspółmierności wagi czynu do orzekania takiego środka karnego, gdyż w obu zakresach działanie to nie godzi w interesy oskarżonego. Nie ma też problemu, gdy podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej – a jednocześnie interwenient – działać będzie w celu wykazania braku sprawstwa po stronie oskarżonego lub jego winy, w celu uzyskania wyroku uniewinniającego, gdyż eliminuje on odpowiedzialność posiłkową i możliwość orzeczenia przepadku. Już jednak, gdy będzie on chciał uniknąć odpowiedzialności posiłkowej, podejmując działania prowadzące do umorzenia postępowania wobec oskarżonego z uwagi na niepoczytalność lub znikomą szkodliwość społeczną czynu albo inną okoliczność wyłączającą ukaranie (np. przedawnienie), to nie zdezaktualizuje to orzeczenia przepadku przedmiotów, gdyż środek ten będzie wówczas orzeczony tytułem środka zabezpieczającego (art. 43 § 1 k.k.s.). Musi zatem podjąć dalsze działania jako interwenient w kierunku nieorzekania tego środka, a więc ukierunkowane na uwzględnienie jego interwencji. Natomiast w sytuacji, gdy jako pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej zwalcza tylko podstawy tej odpowiedzialności w tym zakresie, to winien już, dla uzyskania korzystnego dla siebie orzeczenia w przedmiocie interwencji, podjąć obok tego inne działania dowodowe, które z założenia – poza sytuacją z art. 31 § 3 pkt 1 k.k.s. – byłyby niekorzystne dla oskarżonego. W tym wypadku wykazanie braku podstaw odpowiedzialności posiłkowej z jednoczesnym uwzględnieniem interwencji doprowadzi wprawdzie do sytuacji, że w razie wymierzenia sprawcy grzywny jej stawka będzie ustalona z pominięciem sytuacji majątkowej podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, ale z drugiej strony – oskarżonego będzie można obciążyć środkiem karnym uiszczenia równowartości pieniężnej przedmiotu przepadku, a to jest już dlań rozstrzygnięcie wyjątkowo niekorzystne, tym bardziej że uiścić będzie musiał ją samodzielnie, a to ze względu na brak odpowiedzialności posiłkowej, nie orzekanej w takiej sytuacji.

3. Zgodnie z art. 123 k.k.s. zarówno podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej, jak i interwenient mogą ustanowić pełnomocnika. Jak już wcześniej wspomniano, przepis ten stanowi uzupełnienie art. 87 i 88 k.p.k., albowiem samo stwierdzenie dotyczące możliwości posiadania pełnomocnika nie było konieczne, gdyż wynikało ono wprost już z recypowanego art. 87 § 1 k.p.k.,

wedle którego strona nie będąca oskarżonym może ustanowić pełnomocnika, a w świetle art. 120 § 1 i 2 k.k.s. pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej i interwenient są takimi stronami. Jak już wskazano wcześniej, do nowelizacji kodeksu postępowania karnego, dokonanej ustawą z 5 listopada 2009 r.[3], istniały różnice między regulacją kodeksu karnego skarbowego a kodeksem postępowania karnego i wiązało się to z tym, że tylko przepis k.k.s. przewidywał, iż pełnomocnikiem może być bez ograniczeń zarówno adwokat, jak i radca prawny. Było to rozszerzenie uprawnień radcy prawnego w postępowaniu karnym skarbowym, albowiem na gruncie procesu powszechnego mógł jako pełnomocnik reprezentować wyłącznie – instytucję państwową, samorządową lub społeczną (art. 88 § 2 k.p.k.), a inny podmiot tylko w zakresie roszczeń majątkowych. Po wspomnianej noweli, czyli od 8 czerwca 2010 r., norma ta określa w art. 88 k.p.k., że pełnomocnikiem w postępowaniu karnym powszechnym może być adwokat lub radca prawny i nie różni się w tej materii od art. 123 k.k.s.

• Mając na uwadze obowiązywanie w procesie karnym skarbowym normy art. 88 k.p.k., w tym jego zdania drugiego (w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.), wedle której do pełnomocnika stosuje się odpowiednio m.in. art. 77 k.p.k. zakładający możliwość posiadania nie więcej niż trzech procesowych przedstawicieli, zarówno podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej, jak i interwenient, mogą także korzystać w procesie o przestępstwo skarbowe z pomocy nie więcej niż trzech pełnomocników. Każdy z nich może działać wtedy samodzielnie, jeżeli nie wynika nic innego z treści udzielonego przez tę stronę pełnomocnictwa (art. 107 k.c. w zw. z art. 89 k.p.k. i art. 113 § 1 k.k.s.).

• Ponieważ do pełnomocnika ma tu też zastosowanie m.in. art. 78 k.p.k. o obrońcy z urzędu dla niezamożnego (art. 88 zd. 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.), to zarówno podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej, jak i interwenient mogą wystąpić o przyznanie im pełnomocnika z urzędu. O kwestiach tych była już wcześniej mowa przy omawianiu sytuacji prawnej podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, zatem wskazane powyżej przepisy podlegają odpowiedniemu stosowaniu, zarówno w sytuacji, gdy jest to osoba fizyczna, jak i gdy będzie to osoba prawna lub inna jednostka organizacyjna. W praktyce przy powoływaniu oskarżonemu obrońcy z urzędu, możliwe jest przyznanie temuż tylko jednego obrońcy, co winno mieć przełożenie zarówno do pełnomocnika. Należy jednak mieć na uwadze, że przy kumulacji ról procesowych, o jakich jest tu mowa, może zachodzić konieczność innego działania procesowego przez dany podmiot, jako pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej i innego działania w roli interwenienta. To zaś może uzasadniać przyznanie mu, gdy spełnione są przesłanki przyznania pełnomocnika z urzędu, odrębnie pełnomocnika jako reprezentanta dla podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej i oddzielnie – innej osoby – jako pełnomocnika tegoż podmiotu

[3] Nowelizacja z dnia 5 listopada 2009 r., Dz.U. 2009, nr 206, poz. 1589.

w roli interwenienta. Nie można tu też zapomnieć, że do pełnomocnika osoby pociągniętej do odpowiedzialności posiłkowej ma odpowiednie zastosowanie art. 86 k.p.k. wraz z jego § 1 (art. 125 § 1 k.k.s.), co oznacza prawny nakaz podejmowania czynności wyłącznie na korzyść reprezentowanego, podczas gdy przy pełnomocniku dla interwenienta przepis ten nie ma już zastosowania (art. 88 zd. 2 *in fine* k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Tym bardziej można zatem zrozumieć sytuację powołania sobie przez podmiot kumulujący dwie te role – dwóch pełnomocników, odrębnie dla reprezentacji w zakresie każdej z nich, jak i powołania mu dwóch pełnomocników z urzędu. Także w razie wielości podmiotów pociągniętych do odpowiedzialności posiłkowej w sytuacji, gdy tylko niektórzy z nich są też interwenientami, zachodzić będą przesłanki do odrębnego ustanowienia pełnomocnika dla tej samej osoby lub osób jako pociągniętego/tych do odpowiedzialności posiłkowej i odrębnie odnośnie do interwencji, tym bardziej w sytuacji, gdy z uwagi na brak sprzeczności ich interesów jako pociągniętych do odpowiedzialności posiłkowej – ustanowiono im wspólnie jednego pełnomocnika z urzędu, ale już na gruncie połączenia roli podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej z interwencją owa sytuacja interesu procesowego wyglądać będzie najczęściej zupełnie inaczej. W tym ostatnim przypadku, zdecydowanie z racji przeciwstawnego kierunku podejmowanych poczynań procesowych przez wspólnego pełnomocnika dla grupy podmiotów pociąganych do odpowiedzialności posiłkowej z interesem procesowym pełnomocnika reprezentującego interwenienta (występującego tu wszakże w podwójnej roli z pociągniętym do odpowiedzialności posiłkowej).

• Z uwagi na wskazany wcześniej nakaz płynący z art. 86 § 2 k.p.k., w przypadku pełnomocnika osoby pociągniętej do odpowiedzialności posiłkowej, czynności tegoż pełnomocnika dokonane na niekorzyść reprezentanta są bezskuteczne[4]. Ponieważ nakaz ów nie działa już w stosunku do pełnomocnika reprezentującego interwenienta, przeto w tym wypadku już sam interwenient, jeżeli występuje jednocześnie z pełnomocnikiem, może niezwłocznie prostować lub odwoływać oświadczenia swojego pełnomocnika (art. 93 k.p.c. w zw. z art. 89 k.p.k. i art. 113 § 1 k.k.s.), czyniąc je przez to nieskutecznymi. Wydaje się więc oczywiste, że w przypadku przedstawicielstwa procesowego, odrębnie wobec podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej i odrębnie wobec interwenienta, przy kumulacji tych ról procesowych, owi pełnomocnicy powinni nie tylko współdziałać ze sobą, starając się obrać wspólny front dla obydwu stron, ale i ustalić między sobą sposób oraz tryb prowadzenia sprawy dla reprezentowanego podmiotu, niezależnie od tego, czy są to pełnomocnicy (obaj) z wyboru, czy też z urzędu. Ta ostatnia sytuacja nie może być wykluczona, albowiem z racji bycia interwenientem strona może wykazać swoją niezamożność, co doprowadzi

[4] Szerzej o konsekwencjach tej bezskuteczności zob. T. Grzegorczyk, J. Tylman, *Polskie postępowanie karne*, Warszawa 2009, s. 368 i n. oraz powołane tam orzecznictwo s. 373.

do przyznania jej pełnomocnika z urzędu, a jednocześnie z uwagi na przedstawicielstwo obligatoryjne po stronie podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej – będzie także reprezentowana przez przedstawiciela procesowego wyznaczonego dla niej przez sąd z urzędu. Nie można też wykluczyć, że w razie powołania sobie pełnomocnika z wyboru w jednej roli wykaże ona następnie, że nie może pokryć wydatków drugiego pełnomocnika z racji występowania jednocześnie w innej roli procesowej, a jej interesy w zakresie każdej z tych ról są rozbieżne, czym doprowadzi do pozyskania drugiego pełnomocnika z urzędu.

4. Jak już wcześniej wspomniano, w postępowaniu karnym pojawiają się także tzw. ***quasi*-strony**. Są to podmioty korzystające jedynie tylko z niektórych uprawnień stron, wyraźnie określonych w przepisach ustawy. Zalicza się do nich występującą na gruncie prawa karnego skarbowego – art. 24 § 5 k.k.s. – osobę mającą być zobowiązaną do zwrotu korzyści uzyskanych z cudzego przestępstwa[5]. Niektórzy autorzy zaliczają natomiast ten podmiot do tzw. innych nienazwanych uczestników procesu, którzy korzystają tylko z niektórych praw stron[6] lub zbliżonych do stron[7]. Nie budzi wątpliwości, iż podmiot ten nie jest stroną postępowania karnego, w tym skarbowego, co pośrednio wynika także ze stosowanego na gruncie procesu skarbowego art. 425 § 1 k.p.k., który wyznacza go odrębnie jako uprawnionego do zaskarżenia zapadłego orzeczenia, z tym że budzi tu jednak wątpliwości fakt, że jednocześnie korzysta on z niektórych praw służących stronom, w tym do dowodzenia, aktywnego występowania w rozprawie oraz do zaskarżania orzeczeń[8]. W tym miejscu należy niezwłocznie wyjaśnić, iż z dniem 1 lipca 2015 r. wejdzie w życie nowo powołany rozdział 8a k.p.k., w którym wyraźnie określona jest pozycja podmiotu odpowiedzialnego za zwrot Skarbowi Państwa korzyści majątkowej uzyskanej z przestępstwa osoby trzeciej. Z tą chwilą podmiot ten uzyska pełnoprawną pozycję strony postępowania karnego powszechnego. Nie zmienia to jednak sytuacji procesowej podmiotu określonego w art. 24 § 5 k.k.s., który z racji braku zmian w treści art. 120 k.k.s. – nie nabiera w procesie karnym skarbowym pozycji strony. Wprawdzie art. 125 § 5 k.k.s. zmienia swoją treść, z której wynika, że do podmiotu, który uzyskał korzyść majątkową z przestępstwa oskarżonego, stosuje się odpowiednio przepisy kodeksu postępowania karnego o stronie, o której mowa w rozdziale 8a tego kodeksu. Zmiana ta jednak, *de facto* na gruncie prawa karnego skarbowego, nie ma

---

[5] Zob. *ibidem*, s. 322–326; S. Waltoś, *Proces karny. Zarys systemu*, Warszawa 2005, 189–190.

[6] Zob. W. Daszkiewicz, *Prawo karne procesowe. Zagadnienia ogólne*, t. I i II, Bydgoszcz 1999 i 2001, s. 263; R. Kmiecik, E. Skrętowicz, *Proces karny. Część ogólna*, Warszawa–Kraków 2006, s. 192–193.

[7] Zob. K. Marszał, S. Stachowiak, K. Zgryzek, *Proces karny*, Katowice 2005, s. 170.

[8] Zob. szerzej T. Grzegorczyk, *Sytuacja prawna podmiotu odpowiedzialnego za zwrot korzyści uzyskanej z przestępstwa innej osoby w procesie karnym*, [w:] *Nowa kodyfikacja karna. Krótkie komentarze*, Warszawa 1997, nr 1, s. 51–63 oraz uwagi do art. 24 i uwagi do § 5 art. 125 k.k.s.

przełożenia na dotychczasową pozycję podmiotu określonego w art. 24 § 5 k.k.s. Doprecyzowane zostały bowiem pewne uprawnienia, które już w sposób jasny i czytelny określają pozycję tegoż podmiotu w postępowaniu skarbowym.

Także i w odniesieniu do roli podmiotu, o którym mowa w art. 24 § 5 k.k.s., możliwe jest połączenie jej z rolą pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej. Jest to o tyle zrozumiałe, że pociągniętym do tej odpowiedzialności jest podmiot, który uzyskał korzyść z cudzego przestępstwa, a taki sam wymóg istnieje przy pociąganiu do odpowiedzialności posiłkowej podmiotu, który uzyskał korzyść z cudzego czynu. Jednym wyjątkiem połączenia tych ról procesowych jest sytuacja, gdy pociągnięcie do odpowiedzialności posiłkowej wiąże się tylko z możliwością uzyskania korzyści z cudzego przestępstwa, wtedy nie wchodzi w grę odpowiedzialność za zwrot korzyści. Nie jest zatem wykluczone, a więc jest możliwe, połączenie roli pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej oraz interwenienta z trzecią rolą – mającego być zobowiązanym do zwrotu korzyści Skarbowi Państwa. Możliwe jest przy tym także połączenie roli tylko interwenienta i mającego być zobowiązanym do zwrotu korzyści, np. gdy interwenient w związku z długotrwałym wyjazdem za granicę oddaje w nieodpłatne użytkowanie swój samochód osobie trzeciej, a ta wykorzystuje go do popełniania przestępstw skarbowych (chociażby celnych), a jednocześnie w zamian za użytkowanie i nowe transakcje, o których interwenient nie ma pojęcia, remontuje ów samochód na swój koszt. Poruszana tu kwestia z uwagi na obszerność zagadnienia, a także jako wykraczająca poza tematykę tego opracowania została wyłącznie zasygnalizowana jako mogąca mieć miejsce w postępowaniu karnym skarbowym.

Wracając do zagadnienia kumulacji roli pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej i mającego być zobowiązanym do zwrotu korzyści, to zauważyć należy, iż ten ostatni podmiot pojawia się w postępowaniu dopiero w końcowej fazie postępowania przygotowawczego. Tu bowiem dopiero występując z aktem oskarżenia prokurator, jak i finansowy organ postępowania przygotowawczego, winien dołączyć doń wniosek o zobowiązanie przez sąd danego podmiotu do zwrotu Skarbowi Państwa owej korzyści (art. 333 § 4 k.p.k. w zw. z art. 125 § 5 k.k.s.). W rolę pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej wchodzi się z zasady już wcześniej przez wydane postanowienie, o jakim mowa w art. 124 k.k.s. i wezwanie do procesu. Już w art. 24 § 5 k.k.s. wskazuje się przy tym, że niezależnie od nałożenia odpowiedzialności posiłkowej sąd zobowiązuje podmiot, który uzyskał korzyść majątkową z przestępstwa sprawcy, do jej zwrotu. Podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej w postępowaniu przygotowawczym poprzez treść postanowienia i jako sam będący podmiotem tego pociągnięcia – uzyskuje informacje także, czy będzie w ogóle wchodziła jego odpowiedzialność za zwrot korzyści. Przy istnieniu wskazanej możliwości nie może on jednak już w tym stanie być przesłuchanym jako świadek, gdyż stosowanie do powoływanego już art. 125 § 4 k.k.s., przy kumulacji roli procesowej pociągniętego

do odpowiedzialności posiłkowej z rolą podmiotu mającego być zobowiązanym do zwrotu korzyści, nie wolno go przesłuchać w charakterze świadka. Będzie zatem składał zawsze i tylko wyjaśnienia.

Przy kumulacji omawianych ról procesowych należy mieć na uwadze, że zobowiązanie do zwrotu korzyści jest tu możliwe tylko w razie skazania oskarżonego, przeto w interesie podmiotu mającego być zobowiązanym do takiego zwrotu leży, aby do skazania sprawcy czynu nie doszło, podobnie jak w przypadku podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej. Różnica polega jednak na tym, że odpowiedzialność posiłkowa aktualizuje się przy skazaniu sprawcy na grzywnę lub orzeczeniu ściągnięcia od oskarżonego równowartości pieniężnej przedmiotu przepadku, podczas gdy obowiązek zwrotu korzyści dotyczy już każdego skazania, a nie na określoną karę czy też środek karny. Ponieważ jednak interes obu tych stron jest zbieżny w zwalczaniu skazania, to wydaje się, że skoro także mający być zobowiązanym do zwrotu korzyści uosabia prawo do korzystania z pomocy pełnomocnika (art. 81b oraz 81c k.p.k. w zw. z art. 87 k.p.k. w zw. z art. 125 § 5 k.k.s.), w procesie przy kumulacji ról procesowych może być reprezentowany przez jednego (wspólnego) pełnomocnika z wyboru, jak i ewentualnie ustanowionego dla niego z urzędu takowego dla podmiotu kumulującego obie omawiane role procesowe.

Relacje obu tych ról procesowych w procesie mogą jednak wyglądać różnie. Jeżeli podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej będzie dążył do wykazania braku korzyści uzyskanej z przestępstwa, jak i możliwości jej uzyskania, to tym samym automatycznie eliminuje swój status jako podmiotu mającego być zobowiązanym do zwrotu takowej korzyści. Jeżeli będzie zwalczał on podstawy istnienia stosunku między nim a sprawcą czynu skarbowego, wymaganego do nałożenia odpowiedzialności posiłkowej, a nie sam fakt uzyskania takiej korzyści z cudzego przestępstwa, to może zarówno uniknąć odpowiedzialności posiłkowej, jak i obowiązkowego zwrotu owej korzyści z uwagi na brak, tej wyraźnie w ustawie opisanej, relacji mającej łączyć sprawcę czynu z podmiotem, który korzyść uzyskał. Sytuacja prawna obu podmiotów nie będzie już jednakowa, gdy podmiot ten zwalczać będzie okoliczność przysporzenia mu korzyści z cudzego przestępstwa, a jego dowodzenie będzie w tym zakresie skuteczne, jednakże nie będzie w stanie wykazać braku możliwości jej uzyskania. W tym wypadku wyeliminuje podstawy do nałożenia na niego obowiązku zwrotu uzyskanej korzyści, ale może zostać w dalszym ciągu pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej z uwagi właśnie na tę możliwość przysporzenia korzyści.

Podobnie, gdy w wyniku jego działań prawnych, oskarżony zostanie wprawdzie skazany za zarzucane mu przestępstwo skarbowe, ale na karę inną niż kara grzywny czy też środek karny w postaci uiszczenia równowartości pieniężnej przedmiotu przepadku. Nie będzie wtedy odpowiadał posiłkowo, ale może zostać zobowiązany do zwrotu korzyści faktycznie odniesionej. Prawdopodobna jest także specyficzna sytuacja, w której działanie podmiotu pociągniętego

do odpowiedzialności posiłkowej wraz z rolą podmiotu mającego być zobowiązanym do zwrotu korzyści – będzie rozbieżne z interesem prawnym samego oskarżonego. Podmiot ten bowiem może nie kwestionować owego szczególnego stosunku łączącego go z oskarżonym ani faktu zaistnienia korzyści z przestępstwa skarbowego, ale skutecznie w postępowaniu wykaże, że korzyści owej nawet nie mógł osiągnąć, gdyż całą uzyskał sam oskarżony. Tym samym dojdzie do skazania oskarżonego, ale nie zostaną wykazane wszystkie niezbędne warunki do nałożenia na ów podmiot odpowiedzialności posiłkowej czy też odpowiedzialności za zwrot korzyści. Powyższe może sugerować, aby w związku z tym jeden pełnomocnik reprezentował interesy prawne podmiotu występującego w roli podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, a inny pełnomocnik – interesy podmiotu mającego być zobowiązanym do zwrotu korzyści, gdyż nie zawsze interesy te są całkowicie zbieżne, pomimo kumulacji tych ról w jednym podmiocie. Oczywiście, tak jak zostało to już wspomniane, pełnomocnicy powinni odpowiednio ze sobą współpracować celem osiągnięcia jak najkorzystniejszych rezultatów dla reprezentowanej strony.

5. Pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej może też połączyć swoją rolę procesową z rolą innej *quasi*-strony, a mianowicie przedstawiciela podmiotu zbiorowego. Po znowelizowaniu w 2005 r. ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary z 2002 r.[9] pojawiły się wątpliwości wstąpienia owego przedstawiciela do procesu, w tym karnego skarbowego, prowadzonego przeciwko sprawcy przestępstwa (tu skarbowego).[10]

Kumulacja ról procesowych wchodzi tu w grę tylko wtedy, gdy pociągniętym do odpowiedzialności posiłkowej jest podmiot inny niż osoba fizyczna, a więc podmiot zbiorowy. Sam fakt kumulacji tychże ról ma bezpośrednie przełożenie na zakres odpowiedzialności owego podmiotu. Wynika to bowiem z tego, że prawomocne orzeczenie o nałożeniu odpowiedzialności posiłkowej jest uwzględniane przez sąd przy orzekaniu kary pieniężnej w postępowaniu prowadzonym na podstawie omawianej ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, które to postępowanie aktualizuje się po prawomocnym zakończeniu procesu wobec sprawcy przestępstwa, ale tylko wobec takiego podmiotu, który jest podmiotem zbiorowym w rozumieniu tej ustawy.

Podmiotem zbiorowym w rozumieniu art. 2 ust. 1 i 2 cytowanej ustawy z 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary jest osoba prawna oraz jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, z wyłączeniem Skarbu Państwa, jednostek

---

[9] Ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, Dz.U. z 27 listopada 2002 r., nr 197, poz. 1661 z późn. zm.

[10] Zob. T. Grzegorczyk, *Podmiot zbiorowy jako quasi strona postępowania karnego i karnego skarbowego*, PS 2007, nr 2, s. 30.

samorządu terytorialnego i ich związków, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną, a także spółka handlowa z udziałem Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub związku takich jednostek, spółka kapitałowa w organizacji, podmiot w stanie likwidacji oraz przedsiębiorca niebędący osobą fizyczną, a także zagraniczna jednostka organizacyjna.

W myśl art. 3 cytowanej ustawy podmiot zbiorowy podlega odpowiedzialności za czyn zabroniony, którym jest zachowanie osoby fizycznej:

1) działającej w imieniu lub w interesie podmiotu zbiorowego w ramach uprawnienia lub obowiązku do jego reprezentowania, podejmowania w jego imieniu decyzji lub wykonywania kontroli wewnętrznej albo przy przekroczeniu tego uprawnienia lub niedopełnieniu tego obowiązku;

2) dopuszczonej do działania w wyniku przekroczenia uprawnień lub niedopełnienia obowiązków przez osobę wymienioną w pkt 1;

3) działającej w imieniu lub w interesie podmiotu zbiorowego, za zgodą lub wiedzą osoby wymienionej w pkt 1, jeżeli zachowanie to przyniosło lub mogło przynieść podmiotowi zbiorowemu korzyść, chociażby niemajątkową. Podmiot zbiorowy podlega odpowiedzialności, jeżeli do popełnienia czynu zabronionego doszło co najmniej w następstwie braku należytej staranności w wyborze osoby fizycznej, o której mowa w art. 3 pkt 2 lub 3, lub co najmniej braku należytego nadzoru nad tą osobą – ze strony organu lub przedstawiciela podmiotu zbiorowego.

Postępowanie przeciwko takiemu podmiotowi zbiorowemu może być prowadzone tylko wtedy, gdy istnieje możliwość zarzucenia mu winy w wyborze osoby lub nadzorze nad osobą, która w jego ramach organizacyjnych dopuściła się przestępstwa, z którego podmiot ów odniósł lub mógł odnieść korzyść, w tym choćby tylko niemajątkową[11].

Artykuł 21 omawianej ustawy przewiduje obecnie[12] rozwiązanie, w myśl którego podmiot zbiorowy ma prawo do zgłoszenia udziału swego przedstawiciela w postępowaniu karnym, w tym skarbowym, prowadzonym przeciwko osobie wymienionej w art. 3 u.o.p.z., jeżeli jest ona oskarżona lub podejrzana o jeden z czynów zabronionych, wymienionych w art. 16 u.o.p.z., zaś zebrany materiał dowodowy uzasadnia podejrzenie, że podmiot spełnia przesłanki do pociągnięcia

---

[11] Zob. szerzej M. Namysłowska-Gabrysiak, *Ustawa o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary*, Kraków 2004; M. Filar, Z. Kwaśniewski, D. Kala, *Komentarz do ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary*, Toruń 2006; J. Warylewski, J. Postulski, *Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych w prawie polskim i europejskim. Komentarz*. Bydgoszcz–Gdańsk 2007; B. Nita, *Postępowanie karne przeciwko podmiotom zbiorowym*, Sopot 2009; zob. też T. Grzegorczyk, J. Tylman, *Polskie postępowanie...*

[12] Art. 21 w obecnym brzmieniu od 5 października 2005 r. – dodany przez art. 1 pkt 10 ustawy z 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, Dz.U., nr 180, poz. 1492.

go do odpowiedzialności za ten czyn zabroniony. W takim wypadku organy prowadzące postępowanie karne bądź postępowanie w sprawach o przestępstwo skarbowe mają obowiązek niezwłocznego powiadomienia podmiotu zbiorowego o przysługujących mu uprawnieniach, niezależnie od tego, czy ma to miejsce na etapie postępowania przygotowawczego czy też sądowego. Konieczność powiadomienia podmiotu w trybie pilnym wynika z faktu, iż udział swojego przedstawiciela w procesie prowadzonym przeciwko oskarżonemu – może zgłosić w postępowaniu sądowym, nie później niż przed zamknięciem przewodu sądowego w pierwszej instancji. Zgłoszenie takie należy wystosować na piśmie. Przedstawicielem takim nie może być osoba, wobec której prowadzone jest to postępowanie, czyli występuje w nim w charakterze oskarżonego. Stosownie natomiast do art. 21a u.o.p.z. – podmiot, który zgłosi swój udział w postępowaniu sądowym, ma w określonym zakresie przyznane prawa przysługujące stronom tegoż postępowania. To pozwala mu na realizację prawa do obrony już na etapie postępowania karnego przeciwko osobie fizycznej. Ustawa wskazuje, iż podmiot ten m.in. ma prawo uczestniczyć w rozprawie i należy zawiadomić go o jej terminie (art. 350 § 1 pkt 3 k.p.k., z dniem 1 lipca 2015 r. – art. 350 § 2 pkt 2 k.p.k.), ma zagwarantowany dostęp do akt sprawy sądowej i możliwość sporządzania z niej odpisów (art. 156 k.p.k.), prawo do składania wniosków dowodowych (art. 167 i art. 352 k.p.k.), prawo do zadawania pytań w toku postępowania sądowego (art. 171 § 2 k.p.k.), prawo do zabrania głosu po zamknięciu przewodu sądowego (art. 406 k.p.k.), prawo do złożenia wniosku o sporządzenie na piśmie uzasadnienia wyroku sądu I instancji (art. 422 § 1 i art. 423 § 2 k.p.k.), prawo do złożenia środka odwoławczego, w zakresie, w jakim zaskarżone orzeczenie narusza jego prawa lub szkodzi jego interesom (a więc nie tylko apelację) (art. 425, 444 i 459 k.p.k.). Co ważne, przedstawiciel podmiotu zbiorowego w postępowaniu sądowym przesłuchiwany jest w charakterze świadka, może natomiast odmówić złożenia zeznań.

Wobec podmiotu zbiorowego sąd obligatoryjnie orzeka przepadek:

1) przedmiotów pochodzących chociażby pośrednio z czynu zabronionego lub które służyły lub były przeznaczone do popełnienia czynu zabronionego;

2) korzyści majątkowej pochodzącej chociażby pośrednio z czynu zabronionego;

3) równowartości przedmiotów lub korzyści majątkowej pochodzących chociażby pośrednio z czynu zabronionego. Przepadku nie orzeka się, jeżeli przedmiot, korzyść majątkowa lub ich równowartość podlega zwrotowi innemu uprawnionemu podmiotowi (art. 8 ust. 1–2 cytowanej ustawy).

Wobec podmiotu zbiorowego można orzec: 1) zakaz promocji lub reklamy prowadzonej działalności, wytwarzanych lub sprzedawanych wyrobów, świadczonych usług lub udzielanych świadczeń; 2) zakaz korzystania z dotacji, subwencji lub innych form wsparcia finansowego środkami publicznymi; 3) zakaz korzystania z pomocy organizacji międzynarodowych, których Rzeczpospolita

Polska jest członkiem; 4) zakaz ubiegania się o zamówienia publiczne; 5) zakaz prowadzenia określonej działalności podstawowej lub ubocznej; 6) podanie wyroku do publicznej wiadomości. Wymienione zakazy orzeka się w latach na okres od 1 roku do 5 lat (art. 9 ust. 1 i 2 cytowanej ustawy).

Orzekając karę pieniężną, zakazy lub podanie wyroku do publicznej wiadomości, sąd uwzględnia w szczególności wagę nieprawidłowości w wyborze lub nadzorze, o których mowa w art. 5, rozmiary korzyści uzyskanej, lub możliwej do uzyskania, przez podmiot zbiorowy, jego sytuację majątkową, społeczne następstwa ukarania oraz wpływ ukarania na dalsze funkcjonowanie podmiotu zbiorowego (art. 10 cytowanej ustawy).

W odniesieniu do przestępstw skarbowych i odpowiedzialności posiłkowej chodzić może tylko o przysporzenie lub możliwość przysporzenia korzyści majątkowej. Zawarty w art. 11 ust. 1 u.o.p.z. nakaz uwzględniania przy orzekaniu przewidzianej w tej ustawie kary pieniężnej lub przepadku (równowartości pieniężnej przedmiotów pochodzących z przestępstwa skarbowego) nałożonej uprzednio w postępowaniu o przestępstwo skarbowe odpowiedzialności posiłkowej nie oznacza przy tym zniesienia stosowania tychże środków reakcji wobec podmiotu zbiorowego, lecz jedynie konieczność wzięcia jej pod uwagę przy ustalaniu wysokości orzekanej kary pieniężnej (obecnie do 20 000 000 zł) lub owego przepadku, czyli uwzględniania rozmiaru grzywny bądź równowartości przedmiotu przepadku, za jaki odpowiada już podmiot zbiorowy jako odpowiedzialny posiłkowo[13]. Prawdą jest, że przepis art. 11 ust. 1 u.o.p.z. używa określenia „uwzględnia", a nie słowa „zalicza", z tym że wiąże je ze zwrotem „orzekając karę pieniężną lub przepadek", zatem samo orzeczenie tych środków reakcji wobec podmiotu zbiorowego pozostaje jednak aktualne, mimo nałożenia wcześniej odpowiedzialności posiłkowej, którą tu należy co prawda uwzględnić, ale sama w sobie nie eliminuje odpowiedzialności w postępowaniu prowadzonym w oparciu o przepisy ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych.

Uprawnienia przyznane przedstawicielowi podmiotu zbiorowego w trakcie postępowania karnego, w tym skarbowego, prowadzonego przeciwko oskarżonemu, w tym wskazana kolejność zadawania przez niego pytań czy też zabierania głosu po zamknięciu przewodu sądowego wskazują, że sytuacja tej *quasi*-strony zbliżona jest do pozycji oskarżonego. Interes prawny w istocie jest ich zbieżny, albowiem każdemu z nich zależy na uniewinnieniu oskarżonego. Jednakże pozostałe rozstrzygnięcia sądu, które mogą być korzystne dla sfery prawnej oskarżonego, mogą w istocie nie wyłączać odpowiedzialności podmiotu zbiorowego

---

[13] O rozbieżnym stanowisku w tej materii zob. szerzej J. Warylewski, J. Postulski, *Odpowiedzialność podmiotów…*, s. 104–105; M. Filar, Z. Kwaśniewski, D. Kala, *Komentarz do ustawy…*, s. 90–92; zob. też L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 122; D. Habrat, *Materialno-prawne aspekty odpowiedzialności podmiotów zbiorowych w polskim prawie karnym*, Toruń 2008, s. 127.

na podstawie przepisów komentowanej ustawy. W sytuacji wystąpienia pozostałych przesłanek tejże odpowiedzialności podmiot zbiorowy odpowiada nie tylko w razie skazania sprawcy czynu, ale także, gdy wydano wobec niego wyrok warunkowo umarzający postępowanie lub postępowanie umorzono z powodu okoliczności wyłączającej ukaranie sprawcy. Jak widać z powyższego, reguły odpowiedzialności podmiotu zbiorowego są jeszcze bardziej restrykcyjne niż te, które rzutują odpowiedzialnością podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej. Oczywiście, jak już wspomniano, kumulacja tychże ról możliwa jest tylko w sytuacji, gdy podmiotem tym nie jest osoba fizyczna i gdy dochodzi do wystąpienia szczególnej relacji łączącej ten podmiot ze sprawcą czynu, w tym przestępstwa skarbowego. Opisana powyżej reguła odpowiedzialności podmiotu zbiorowego wskazuje także, iż kumulacja obydwu ról procesowych w postępowaniu karnym skarbowym nie zawsze będzie cechowała się tożsamym interesem prawnym każdej z nich – albowiem do zniwelowania odpowiedzialności posiłkowej wystarczy uzyskanie wyroku innego niż skazujący względem sprawcy, natomiast do uniknięcia odpowiedzialności jako podmiotu zbiorowego niezbędne jest już uniewinnienie oskarżonego. W każdym zaś przypadku dowodzenie w trakcie postępowania sadowego braku wymaganego związku pomiędzy tymi podmiotami doprowadzić może do korzystnego rezultatu zarówno dla strony, jaką jest podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej, jak i *quasi*-strony, czyli podmiotu zbiorowego.

Zakończenie

Podsumowując dotychczasowe rozważania dotyczące instytucji odpowiedzialności posiłkowej w polskim prawie karnym skarbowym, podnieść należy, iż jest to charakterystyczna i typowa dla tej gałęzi konstrukcja prawna, przewidująca odpowiedzialność majątkową osoby trzeciej za wymierzoną sprawcy przestępstwa skarbowego karę grzywny lub środek karny ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów. Zakres przedmiotowy tejże odpowiedzialności wskazuje wyraźnie, iż nie jest to odpowiedzialność o charakterze odpowiedzialności karnej powszechnej. Istota odpowiedzialności posiłkowej wyraża się bowiem w dążeniu do pełnej kompensacji przynależnych Skarbowi Państwa należności publiczno-prawnych.

Instytucja ta w ujęciu historycznym, występowała na gruncie prawa polskiego, począwszy od 1926 roku, kiedy to w pierwszej powojennej ustawie przewidywano już odpowiedzialność osób trzecich za kary pieniężne i koszty postępowania orzeczone wobec sprawcy, w razie istnienia szczególnej relacji pomiędzy podmiotem odpowiedzialnym, a jego zastępcą, a także odpowiedzialność „głowy rodziny" z powodu przestępstw popełnionych przez żyjącego we wspólności małżeńskiej małżonka lub innych członków rodziny w związku z wykonywaniem interesów przez głowę rodziny wyraźnie zleconych lub zwykle w jej zastępstwie wykonywanych.

Kolejne nowelizacje prawa karnego skarbowego, powielające początkowe uregulowanie z drobnymi modyfikacjami, utrzymały obowiązywanie tej szczególnej formy odpowiedzialności, z tym, że w 1936 r. zlikwidowano odpowiedzialność „głowy rodziny", wprowadzając, obok dotychczasowej odpowiedzialności posiłkowej, nową odpowiedzialność zastępczą, tj. odpowiedzialność opiekuna oraz osoby sprawującej nadzór nad nieletnim. Największą zmianę w zakresie omawianej instytucji wprowadził jednak w 1999 r. kodeks karny skarbowy, w którym zakres tej odpowiedzialności rozszerzony został, obok kary grzywny, także na środek karny w postaci ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów. Regulacja ta zniosła jednak odpowiedzialność za nieuiszczone przez sprawcę koszty procesu. Generalnie wskazać należy, iż obecny kodeks karny skarbowy przejął i udoskonalił większość rozwiązań prawnych znanych już w poprzednich regulacjach. Niemniej tendencje występujące we współczesnej karnistyce wskazują, iż instytucja ta ewoluowała w kierunku obostrzenia jej stosowania. Ponadto szczegółowo dookreślone zostały poszczególne uprawnienia oraz obowiązki podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, jego status w postępowaniu karnym skarbowym,

w tym przygotowawczym, a także jego uprawnienia odnośnie do przysługujących mu środków zaskarżenia. Przyznane uprawnienia procesowe wyraźnie zbliżają jego pozycję w postępowaniu do pozycji posiadanej przez oskarżonego, szczególnie w nawiązaniu do przyznanego mu prawa składania wyjaśnień, a nie jak wcześniej statusu świadka składającego zeznania.

Kompensacyjny charakter odpowiedzialności posiłkowej uwidocznił się szczególnie wyraźnie w 2005 r., kiedy nowelizacją kodeksu karnego skarbowego, wprowadzono obligatoryjny charakter jej nakładania na zastępowany podmiot, w razie wystąpienia przesłanek określonych w art. 24 § 1 k.k.s. oraz wskazanie, że gdy chodzi o jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, to mają to być podmioty, którym odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. Pierwsza z tych zmian wskazywała na restrykcyjne podejście ustawodawcy, co wzmacniało typowo fiskalny charakter tej instytucji. Sprawca musiał jednak nadal działać nie wyłącznie na własny rachunek, ale w interesie odpowiedzialnego, gdyż chodziło o sprawcę czynu prowadzącego cudze sprawy i to w sposób mogący co najmniej przysporzyć mu korzyści. Nie zmieniła się natomiast w wyniku nowelizacji z 2005 r. ogólna dyrektywa opierania wysokości grzywny, nie tylko o możliwości majątkowe i zarobkowe samego skazanego, ale także odpowiedzialnego posiłkowo. To zdecydowanie umożliwia podniesienie wysokości stawki kary grzywny, która sama w sobie ma być dotkliwą karą dla sprawcy. Natomiast ewidentnie sytuacja odpowiedzialnego posiłkowo nie może wpływać na wysokość samej grzywny rozumianej jako liczby orzeczonych stawek dziennych tej kary, gdyż podstawą wymiaru kary jest wyłącznie odniesienie się do zachowania sprawcy i jego czynu, a nie okoliczność, że faktycznie będzie mógł ją wykonać podmiot odpowiedzialny posiłkowo.

Nowością, która może być obecnie zastosowana niezależnie od odpowiedzialności posiłkowej, jest przyjęcie przez kodeks karny skarbowy możliwości orzeczenia od osoby trzeciej, wzorem kodeksu karnego z 1997 r., zwrotu uzyskanych przez nią korzyści z cudzego przestępstwa. Jest to jednak samodzielna regulacja prawa karnego skarbowego, niezależna od występującej w prawie karnym. Musi ona być uzyskana w wyniku czynu sprawcy działającego w warunkach ujętych w art. 24 § 1 k.k.s., a więc też jako zastępcy danego podmiotu prowadzącego jego sprawy. Obowiązek zwrotu uzyskanej korzyści może być nałożony obok odpowiedzialności posiłkowej na ten sam podmiot, w zastępstwie którego działał sprawca. Oczywiste jest jednak to, że obowiązek zwrotu korzyści może być orzeczony razem z odpowiedzialnością posiłkową, wyłącznie w sytuacji faktycznego uzyskania korzyści z cudzego przestępstwa, a nie tylko w przypadku możliwości jej osiągnięcia. Stosowny wniosek o zobowiązanie do zwrotu powinien być analogicznie dołączony do aktu oskarżenia, a samo nałożenie takiego obowiązku – możliwe jest jedynie w razie skazania, tak samo jak przy nałożeniu odpowiedzialności posiłkowej (zgodnie z treścią artykułu 24 § 5 k.k.s.).

Powyższe wskazuje, iż na tle obowiązującej obecnie regulacji prawnej, wystąpić mogą różnego rodzaju kumulacje ról procesowych z rolą podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej. W tym ostatnim wypadku, jednakże niekoniecznie ze zbieżnym interesem prawnym kumulowanych ról procesowych, utożsamianych w jednym podmiocie. W tej sytuacji rozważać można nie tylko kumulację roli podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej z rolą innej strony procesowej występującej na gruncie kodeksu karnego skarbowego, ale i także z rolą podmiotu zbiorowego, którego odpowiedzialność opiera się na innych podstawach, a sama odpowiedzialność ma charakter odpowiedzialności karnej. W powyższych przypadkach zasadne wydaje się reprezentowanie owego podmiotu przez kilku przedstawicieli procesowych, tak, aby w pełni zagwarantować każdemu z nich realizację przysługujących mu uprawnień procesowych, zmierzających do osiągnięcia jak najkorzystniejszego rozstrzygnięcia sądowego, a przekładającego się bezpośrednio lub pośrednio na ich prawa i obowiązki w sferze prawnej.

Generalnie stwierdzić można, iż obecne rozwiązania dotyczące możliwości nakładania odpowiedzialności posiłkowej, choć niejednokrotnie rodzą zastrzeżenia i wątpliwości, mieszczą się w ramach pojęcia rzetelnego procesu.

Bibliografia

Adamczyk M., Pastuszka S., *Konstytucje Polskie w rozwoju dziejowym 1791 r. –1982 r.*, Warszawa 1985.

Bafia J., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1976.

Bafia J. i inni, *Ustawa karna skarbowa z komentarzem*, Warszawa 1973.

Bagan-Kurluta K., *Franchising a podobne instytucje prawne*, „Rejent" 1999, z. 1.

Baniak S., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2006.

Baniak S., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009.

Bardach J., *Historia państwa i prawa Polski 1918–1939*, Cz. II, Warszawa 1968.

Bardach J., *Historia państwa i prawa Polski*, t. III – *Od rozbiorów do uwłaszczenia*, Warszawa 1981.

Bidziński Z., Sosnowski K., *Ustawodawstwo dewizowe*, Warszawa 1974.

Bielak M., *Skarbowość Rzeszy Niemieckiej, Administracja skarbowa. Gospodarka budżetowa*, Warszawa 1933.

Bielski P., *Zdolność prawna wspólnoty mieszkaniowej – problem modelu regulacji prawnej*, „Rejent" 2007, z. 3.

Bieniek G., *Aktualne problemy stosowania ustawy o własności lokali, cz. II. Teza nr 1*, „Rejent" 2006, z. 11.

Bieńkowska E., Kunicka-Michalska B., Rejman G., Wojciechowska J., *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, Warszawa 1999.

Blutstein W., Goettel W., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1938.

Bodio J., Demendecki T., Jakubecki A., Marcewicz O., Telenga P., Wójcik M.P., *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, Oficyna, Warszawa 2008.

Bodył Szymala P., *O udzielonym bankowi pełnomocnictwie nieodwołalnym lub niegasnącym na wypadek śmierci*, „Prawo Bankowe" 2007, nr 10.

Bogdan G., Ćwiąkalski Z., Kardas P., Majewski J., Raglewski J., Szewczyk M., Wróbel W., Zoll A., *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz. Tom I. Komentarz do art. 1–116 k.k.*, Kraków 2007.

Bogdan G., Nita A., Radzikowska Z., Świątkowski Z., *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Sopot 2000.

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

Bojańczyk A., Razowski T., glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 6 kwietnia 2005 r., II AKa 32/05, CzPKiNP 2006, z. 2.

Bojasiński J., *Rządy tymczasowe w Królestwie Polskim. Maj–grudzień 1815*, Warszawa 1902.

Borkowski K., *Prawo karne skarbowe*, Kraków 1951.

Bratoszewski J., Gardocki L., Gostyński Z., Przyjemski S., Stefański R., Zabłocki S., *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. I, Warszawa 2004.

Buchała K., Ćwiąkalski Z., Szewczyk M., Zoll A., *Wykład prawa karnego na podstawie Kodeksu karnego z 1969 r.*, Kraków 1979.

Buchała K., Zoll A., *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, Kraków 1998.

Budyn-Kulik M., Kozłowska-Kalisz P., Kulik M., Mozgawa M., *Kodeks karny: komentarz*, Kraków 2006.
Burzak A., *Umowa o pośrednictwo*, „Przegląd Prawa Handlowego"1992, z. 2.
Buzek J., *Administracya Gospodarstwa Społecznego. Wykłady z zakresu nauki administracji i austryackiego prawa administracyjnego*, Warszawa 1913.
Czarnecki J., *Wspólnota mieszkaniowa, czy wspólnota właścicieli lokali*, „Rzeczpospolita" 1997, nr 1/20.
Daszkiewicz W., *Prawo karne procesowe. Zagadnienia ogólne*, t. I, Bydgoszcz 1999.
Daszkiewicz W., *Prawo karne procesowe. Zagadnienia ogólne*, t. II, Bydgoszcz 2001.
Dąbrowska-Kardas M., Kardas P., *Przestępstwa przeciwko mieniu*, Kraków 1999.
Dmowski S., Rudnicki S., *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga pierwsza. Część ogólna*, Warszawa 2006.
Dowgier R., Etel L., Kosikowski C., Pietrasz P., Presnarowicz S., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Kraków 2006.
Fabian J., *Pełnomocnictwo*, Warszawa 1963.
Filar M., Kwaśniewski Z., Kala D., *Komentarz do ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary*, Toruń 2006.
Fras M., *Kwalifikacja i charakter prawny ubezpieczeniowej umowy brokerskiej*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego"2000, z. 7–8.
Gadomska M., Majewska R., Ordak G., Orłowski G., Sztabińska J., Tymorek K., *Kodeks pracy 2008 z komentarzem*, Redakcyjny komentarz – dodatek do „Rzeczpospolitej", stan prawny maj 2011 r., Warszawa.
Gawlik B., [w:] *System prawa cywilnego*, Warszawa 1985.
Giezek J. (red.), Kłączyńska N., Łabuda G., *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, LEX, 2007.
Głąbiński S., *Nauka Skarbowości z dodatkiem o skarbowości Austryi i Galicyi*, Lwów 1911.
Głąbiński S., *Polskie prawo skarbowe*, Lwów 1928.
Gniewek E. (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2006.
Gostyński Z., *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. I, Warszawa 2003.
Gostyński Z., *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł II. Postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Tytuł III. Postępowanie wykonawcze*, Warszawa 2000.
Góral Z., Lewandowski H., *Przeciwdziałanie stosowaniu umów cywilnoprawnych do zatrudnienia pracowniczego*, „Praca i Zabezpieczenie Społeczne" 1996, nr 12.
Górniok O., *O pojęciu „korzyści majątkowej" w kodeksie karnym*, „Państwo i Prawo" 1978, nr 4.
Grzegorczyk T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006.
Grzegorczyk T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009.
Grzegorczyk T., *Kodeks postępowania karnego oraz Ustawa o świadku koronnym. Komentarz*, Warszawa 2008.
Grzegorczyk T., *Odpowiedzialność posiłkowa w obecnym prawie karnym skarbowym i w przyszłej u.k.s.*, „Palestra" 1997, nr 1–2.
Grzegorczyk T., *Podmiot zbiorowy jako quasi strona postępowania karnego i karnego skarbowego*, „Przegląd Sądowy" 2007, nr 2.
Grzegorczyk T., *Sytuacja prawna podmiotu odpowiedzialnego za zwrot korzyści uzyskanej z przestępstwa innej osoby w procesie karnym. Nowa kodyfikacja karna: Krótkie komentarze*, Warszawa 1997.
Grzegorczyk T., *Ustawa Prawo dewizowe. Komentarz*, Warszawa 2003.
Grzegorczyk T., Tylman J., *Polskie postępowanie karne*, Warszawa 2007.
Grzegorczyk T., Tylman J., *Polskie postępowanie karne*, Warszawa 2009.
Grzybowski S., *System prawa cywilnego*, t. I i III, Wrocław 1974.

Grzybowski S., Radwański Z., Ignatowicz J., Lewaszkiewicz-Petrykowska B., Gawlik B., *System prawa cywilnego*, Warszawa 1985.
Gutowski M., *Problematyka zdolności prawnej wspólnoty mieszkaniowej (na tle orzecznictwa SN). Teza nr 1 i 2*, „Państwo i Prawo" 2009, z 2.
Habrat D., *Analiza kar i środków karnych określonych w ustawie o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych" 2005, z. 1.
Habrat D., *Materialno-prawne aspekty odpowiedzialności podmiotów zbiorowych w polskim prawie karnym*, Toruń 2008.
Hartman L., *System prawa karnego skarbowego materialnego i formalnego*, Lwów 1930.
Hartman L., *System prawa karnego skarbowego. Polskie prawo karno-skarbowe*, Lwów 1930.
Hofmański P., Sadzik E., Zgryzek K., *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. I, Warszawa 2004.
Hołda Z., Postulski K., *Kodeks karny wykonawczy. Komentarz*, Gdańsk 2005 r.
Majewski J., *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, red. A. Zoll, Kraków 2004.
Jackowiak U. (red.), Piankowski M., Stelina J., Uziak W., Wypych-Żywicka A., Zieleniecki M., *Kodeks pracy z komentarzem*, Warszawa 2004.
Jaśkowski K., Maniewska E., *Kodeks pracy. Komentarz. Ustawy towarzyszące z orzecznictwem. Europejskie prawo pracy z orzecznictwem*, t. I i II, Oficyna Wolters 2009.
Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, LEX, 2010.
Kidyba A. (red.), Kopaczyńska-Pieczniak K., Niezbecka E., Gawlik Z., Janiak A., Jedliński A., Sokołowski T., *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna*, Warszawa 2009.
Kidyba A., *Prawo handlowe*, Warszawa 2005.
Kisiel A., *Odpowiedzialność posiłkowa na gruncie przepisów Kodeksu karnego skarbowego*, [w:] *Nowa kodyfikacja prawa karnego*, red. L. Bogunia, t. XIV, Wrocław 2003.
Kmiecik R., Skrętowicz E., *Proces karny. Część ogólna*, Warszawa–Kraków 2006.
Kolasiński B., *Kara grzywny w Kodeksie karnym*, „Prokuratura i Prawo" 1999, nr 3.
Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., *Prawo karne skarbowe*, Toruń 2005.
Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., Skorupka J., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010.
Kotowski W., Kurzępa B., *Kodeks karny skarbowy, Komentarz*, Warszawa 2007.
Laniewski A., Sobolewski K., *Prawo karne skarbowe. Komentarz*, Lwów 1937.
Lelental S., *Kodeks karny wykonawczy. Komentarz*, Warszawa 2010.
Lemkin R., Karyroy J., *Ustawa karna skarbowa z dn. 2 VIII 1926 r.*, Warszawa 1931.
Leżański R., Kotowicz-Zgórski A., *Ustawa karna skarbowa z dnia 18 marca 1932 roku z ustawami dodatkowymi, wyjaśnieniami i orzecznictwem Sądu Najwyższego*, Poznań 1933.
Marek A., *Problemy regulacji prawnej i orzekania kary grzywny*, „Państwo i Prawo" 2003, nr 2.
Marek A., *Kodeks karny. Komentarz*, Oficyna Wolters, Warszawa 2007.
Markowski B., *Administracja skarbowa w Polsce (Administracja skarbowa państw zaborczych)*, Warszawa 1931.
Marszał K., Stachowiak S., Zgryzek K., *Proces karny*, Katowice 2005.
Matuszyk K., *Status cywilnoprawny głównego oddziału zagranicznego zakładu ubezpieczeń*, „Przegląd Prawa Handlowego" 2006, nr 12.
Michalski I., *O austriackim prawie skarbowem w ogólności*, „Czasopismo Prawne i Ekonomiczne" 1894.
Michalski J., *Komentarz do Kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Warszawa 2000.
Mik B., *Nowela antykorupcyjna z dnia 13 czerwca 2003 r. Rys historyczny i podstawowe problemy interpretacyjne*, Kraków 2004.

Namysłowska-Gabrysiak M., *Ustawa o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary*, Kraków 2004.
Nita A., *Stosunek prawno-podatkowy. Obowiązek i zobowiązania podatkowe*, Kraków 1999.
Nita B., *Postępowanie karne przeciwko podmiotom zbiorowym*, Sopot 2009.
Olszewski R., *Pozycja radcy prawnego w postępowaniu karnym, prawie karnym skarbowym i w postępowaniu w sprawach o wykroczenia*, [w:] *Węzłowe problemy procesu karnego*, red. P. Hofmański, Warszawa 2010.
Pazdan M., [w:] Pietrzykowski K. (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 1999.
Peiper L., *Ustawa karna skarbowa*, Kraków 1938.
Piekarski M., [w:] *Komentarz do Kodeksu cywilnego*, Warszawa 1972.
Pietrasz P., [w:] Dowgier R., Etel L., Kosikowski C., Pietrasz P., Presnarowicz S., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Kraków 2006.
Płaza S., *Historia prawa w Polsce na tle porównawczym. Część II – Polska pod zaborami*, Kraków 2002.
Podczaski J., *Ustawa karna skarbowa*, [w:] *Odrodzona skarbowość Polska. Zarys historyczny*, Warszawa 1931.
Pokrzywniak J., *Umowa brokerska jako umowa o czynności pośrednictwa ubezpieczeniowego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny" 2002, z. 3.
Potulski K., Siwek M., *Przepadek w polskim prawie karnym*, Kraków 2004 r.
Prusak F., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom I (art. 1–53)*, Kraków 2006.
Prusak F., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Tom II (art. 54–191)*, Kraków 2006.
Prusak F., *Postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2009.
Prusak F., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2002.
Prusak F., *Prawo karne skarbowe*, Podręczniki Prawnicze, Warszawa 2008.
Prusak F., *Ustawa karna skarbowa z komentarzem*, Warszawa 1995.
Radwański Z., *Prawo cywilne*, Warszawa 2004.
Raglewski J., [w:] *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, A. Zoll (red.), Kraków 2004.
Razowski T., *Zakres podstawy faktycznej odpowiedzialności posiłkowej w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo" 2010, nr 12.
Romanowski M., *Odpowiedzialność kontraktowa domu maklerskiego z tytułu umowy o pośrednictwo giełdowe. Teza nr 2 i 3*, Glosa w „Przegląd Prawa Gospodarczego" 1998, z. 12.
Romanowski M., *Zlecenie maklerskie a umowy pokrewne. Teza nr 4*, „Przegląd Prawa Handlowego" 1996, z. 1, poz. 8.
Rybarski R., *Prawno-skarbowe podstawy ustroju państw związkowych, unii i autonomii państwowych*, Warszawa 1916.
Sawicki A., *Skorowidz. Czyli zbiór dekretów, ukazów, uchwał, ustaw i postanowień rządu w Dzienniku Praw*, Warszawa 1857.
Sawicki J., *Zarys prawa karnego skarbowego*, Warszawa 2010.
Sitkowska K., *Przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Komentarz. Przegląd orzecznictwa*, Warszawa 1995 r.
Siuda W., *Elementy prawa dla ekonomistów*, Poznań 2003.
Siwek M., *Przepadek w polskim procesie karnym*, Kraków 2004.
Siwik Z., *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993.
Skowronek G., *Ewolucja instytucji procesowych w prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2005.
Skowronek G., *Kodeks karny skarbowy (art. 113–191). Komentarz*, Warszawa 2006.
Skowronek G., *Szczególne strony postępowania w sprawach karnych skarbowych*, „Prokuratura i Prawo" 2005 r.
Skwarczyński H., *Odpowiedzialność posiłkowa w prawie karnym skarbowym*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego" 2006, nr 6.

Skwarczyński H., *Zatrzymanie osoby w postępowaniu karnym skarbowym*, „Wojskowy Przegląd Prawniczy" 2005, nr 2.
Smolka S., *Korespondencja Samuela Bogumiła Lindego z Bazylim Anastesewiczem 1822–1830*, t. I, *1821–1823*, Kraków 1909 .
Sokołowski T., *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna*, LEX 2009.
Sommerstein E., *Ustawa karna skarbowa*, Warszawa 1927.
Stefański R., *Przepadek korzyści majątkowej uzyskanej przez sprawcę przestępstwa*, „Prokuratura i Prawo" 2001, nr 3.
Stefański R., *Zwrot korzyści majątkowej uzyskanej z przestępstwa skarbowego innej osoby w Kodeksie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo" 2001, nr 1
Strasburger E., *Ustrój skarbowy Rzeczypospolitej Polskiej. Uzupełnienia 1921/1922*, Warszawa 1922.
Surkont M., *Łapownictwo*, Sopot 1999.
Suski P., Stowarzyszenia w prawie polskim, Warszawa 2001.
Szwaja J., [w:] *Komentarz KSH*, t. V, Warszawa 2008.
Śliwowski J., *Kodeks karzący Królestwa Polskiego (1818 r.)*, Warszawa 1958.
Światłowski A.R., *Radca prawny jako pełnomocnik w postępowaniu karnym*, „Radca Prawny" 2002, nr 7–8.
Taubenschlag G., *Prawo karno-skarbowe*, Łódź 1927.
Taylor E., *Prawo skarbowe Rzeczypospolitej Polskiej*, Poznań 1920.
Waltoś S., *Proces karny. Zarys systemu*, Warszawa 2005.
Warylewski J., Potulski J., *Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych w prawie polskim i europejskim, Komentarz*, Bydgoszcz–Gdańsk 2007.
Weiss J., *Zarys postępowania karnego i prawa karno-skarbowego do egzaminów uniwersyteckich, adwokackich, sędziowskich i dla praktyki*, Lwów 1930.
Weralski M., *Kierunki rozwoju prawa finansowego i nauki prawa finansowego*, „Państwo i Prawo" 1964, nr 7/65.
Wilk L., *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006.
Wilk L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007.
Wilk L., Zagrodnik J., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009.
Witoszyński R., *Ustawa karna skarbowa z 1835 r., 1897 r. wraz z przeglądem historycznym*, [Lwów 1915].
[w:] Zoll A. (red.), Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz, Kraków 2004.
Wolter A., Ignatowicz J., Stefaniuk K., *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1998.
Wróbel W., *Grzywna w nowym Kodeksie karnym*, [w:] *Nowe kodyfikacje karne. Krótkie komentarze*, Warszawa 1998.
Wyrwiński M., *Komentarz do niektórych przepisów kodeksu cywilnego (dotyczących firmy i prokury), zmienionych ustawą z dnia 14 lutego 2003 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. 2003 r., Nr 49, poz. 408. Komentarz*, LEX/El. 2003.
Zabłocki Z., *Postępowanie odwoławcze w nowym Kodeksie postępowania karnego. Komentarz praktyczny*, Warszawa 1997.