

JANUSZ SAWICKI

ORCID: 0000-0002-2952-9544

Uniwersytet Wrocławski

Zakład Prawa o Wykroczeniach, Karnego Skarbowego i Gospodarczego

STAN WYŻSZEJ KONIECZNOŚCI W PRAWIE KARNYM SKARBOWYM

Abstrakt: Tematem artykułu jest celowość przywrócenia w prawie karnym skarbowym instytucji stanu wyższej konieczności poprzez recepcję art. 26 k.k. Artykuł jest próbą odpowiedzi na pytanie, czy tego rodzaju posunięcie umożliwiłoby właściwą reakcję prawną w szczególnych okolicznościach związanych z zachowaniem się sprawcy wyczerpującym ustawowe znamiona przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego i służyło większej jednolitości orzecznictwa w sprawach karnych skarbowych? Autor dokonuje oceny istniejącego stanu prawnego, odnosząc się do regulacji stanu wyższej konieczności w art. 26 k.k. oraz zastępczych w stosunku do niego konstrukcji z art. 1 § 2 i 3 k.k.s., dotyczących klauzuli znikomego stopnia społecznej szkodliwości czynu i wyłączenia winy, z podkreśleniem trudności interpretacyjnych, jakie sprawiają te regulacje na gruncie prawa karnego skarbowego. W zakończeniu autor formułuje wniosek w tym zakresie i konfrontuje go z projektem nowelizacji kodeksu karnego skarbowego.

Słowa kluczowe: prawo karne skarbowe, stan wyższej konieczności, znikomy stopień społecznej szkodliwości, wyłączenie winy

W procesie tworzenia zakazów karnych ustawodawca dobiera znamiona przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych pod kątem zdarzeń typowych. Wyjątkowo jednak czyn odpowiadający znamionom ustawowym przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego może nie mieć cechy bezprawności, gdyż na mocy przepisu prawnego jest uważany za zgodny z prawem. Przypadki te, zwane kontratypami, mają w prawie karnym skarbowym ograniczone zastosowanie ze względu na charakter przestępstw i wykroczeń skarbowych.

Kodeks karny skarbowy¹ dopuszcza w tym zakresie stosowanie do przestępstw skarbowych jedynie recypowanego art. 27 § 1 k.k. (na podstawie art. 20 § 2 k.k.s.), który określa granice dopuszczalnego ryzyka. W myśl art. 20 § 5 k.k.s. dopuszczalne ryzyko jako kontratyp w prawie karnym skarbowym zostało ogra-

¹ Ustawa z dnia 10 września 1999 roku — Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2020 r. poz. 19 ze zm.).

niczone wyłącznie do eksperymentu ekonomicznego lub technicznego. Chodzi więc o granice dopuszczalnego ryzyka w działalności gospodarczej przedsiębiorcy w kwestiach ekonomiczno-technicznych².

Kodeks karny skarbowy nie przewiduje okoliczności wyłączającej bezprawność w postaci stanu wyższej konieczności, co budzi uzasadnione kontrowersje. Nie trudno wyobrazić sobie bowiem sytuację, gdy sprawca, na przykład przemytnik celny, będzie działał pod przymusem psychicznym (będzie zmuszany przez przemytników podróżujących tym samym autokarem do przewiezienia narkotyków przez granicę w swoim bagażu), w wyniku czego dojdzie do konfliktu dwóch dóbr chronionych prawem, to jest interesu sprawcy (obawa przed szantażem lub o własne zdrowie i życie, a także bezpieczeństwo osób najbliższych) oraz interesu podmiotu publicznoprawnego (zakaz wwożenia rzeczy zakazanych). Inne przykłady to *casus* aptekarza, który nie może uruchomić kasy fiskalnej z powodu jej awarii, ale mimo to sprzedaje lek ratujący życie i zdrowie pacjenta³, czy *casus* dyrektora szpitala, który zaniechał opłacania zaliczek na poczet podatku dochodowego od wynagrodzeń pracowniczych, aby zachować wolne środki finansowe na zakup leków i materiałów medycznych ratujących życie i zdrowie pacjentów⁴. Wyłączenie odpowiedzialności karnej za te czyny byłoby możliwe właśnie przez powołanie się na działanie w stanie wyższej konieczności, jednak takiego rozwiązania kodeks karny skarbowy nie przewiduje ani nie recypuje odnośnych przepisów kodeksu karnego⁵. Z kolei ze względu na enumeratywne recypowanie przepisów części ogólnej Kodeksu karnego nie jest możliwe zastosowanie przepisów tego kodeksu o stanie wyższej konieczności (art. 26) na podstawie *analogia legis*. Brak tej instytucji oceniany jest w literaturze negatywnie, w wypadkach zaś odpowiadających pojęciu wyższej konieczności proponuje się przechodzenie na klauzulę znikomości społecznej szkodliwości zawartą w art. 1 § 2 k.k.s. lub na klauzulę braku winy z art. 1 § 3 k.k.s.⁶ Jednak posługiwanie się zastępczą konstrukcją stanu wyższej konieczności rodzi poważne problemy i grozi znaczną niejednolitością orzecznictwa. Dlatego recypowanie art. 26 k.k. albo wprowadzenie w kodeksie karnym skarbowym autonomicznej instytucji, zbliżonej swoim charakterem do stanu wyższej konieczności, wydaje się bardzo potrzebne⁷.

² Zob. J. Sawicki, [w:] J. Sawicki, G. Skowronek, *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne, procesowe i wykonawcze*, Warszawa 2017, s. 49.

³ Por. wyrok TK z 23 marca 1999 roku, sygn. akt K 2/98 (OTK 1999, nr 3, poz. 38).

⁴ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2010, s. 134.

⁵ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 roku — Kodeks karny (Dz.U. z 2019 r. poz. 1950 ze zm.).

⁶ Zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op. cit.*, s. 134; G. Bogdan, *Rola kontratypów w prawie karnym skarbowym*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 1998, nr 1–2, s. 70; V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2013, s. 71; L. Wilk, *Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego*, Toruń 2004, s. 68.

⁷ Kodeks karny skarbowy nie przewiduje także kontratypu obrony koniecznej, w tym jednak wypadku słusznie, gdyż nie ma on rzeczowego uzasadnienia w sprawach karnych skarbowych.

Niniejszy artykuł jest analizą przydatności instytucji stanu wyższej konieczności w prawie karnym skarbowym i ma na celu wypracowanie wniosku w zakresie zasadności przywrócenia tego kontratypu na gruncie obecnego kodeksu karnego skarbowego. Ma on udzielić odpowiedzi na zasadnicze pytanie, czy tego rodzaju posunięcie umożliwiłoby właściwą reakcję prawną w szczególnych okolicznościach związanych z zachowaniem się sprawcy, wyczerpującym ustawowe znamiona przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, i służyło większej jednolitości orzecznictwa w sprawach karnych skarbowych?

Podobnie jak we wcześniejszych ustawach karnych skarbowych także w poprzedniej ustawie karnej skarbowej z 1971 roku⁸ stan wyższej konieczności był recypowany z prawa karnego powszechnego. Ustawa ta w art. 2 odsyłała do art. 23 kodeksu karnego z 1969 roku⁹, który miał odpowiednie zastosowanie do przestępstw skarbowych¹⁰. Możliwość stosowania kontratypu stanu wyższej konieczności w prawie karnym skarbowym zniosła nowelizacja ustawy karnej skarbowej z dnia 3 lipca 1998 roku¹¹, uchwalona w związku z wejściem w życie z dniem 1 września 1998 roku nowej kodyfikacji karnej. Decyzja ustawodawcy o usunięciu kontratypu stanu wyższej konieczności z obszaru prawa karnego skarbowego została podtrzymana w kodeksie karnym skarbowym, który obowiązuje od 17 października 1999 roku. Oficjalne stanowisko projektodawcy tej zmiany zostało wyrażone w rządowym uzasadnieniu projektu kodeksu karnego skarbowego:

Projekt rezygnuje również w sprawach karnych skarbowych ze stanu wyższej konieczności, jakkolwiek zagadnienie to okazało się bardzo kontrowersyjne. W szczególności z uwagi na swoistą naturę przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych (wyłącznie konflikt między sprawcą a państwem) klasyczna regulacja stanu wyższej konieczności — jaka przewidziana jest w zakresie przestępstw pospolitych w Kodeksie karnym — nie jest na gruncie prawa karnego skarbowego w pełni racjonalna. Po pierwsze, brak podstaw w prawie karnym skarbowym do rozróżniania stanu wyższej konieczności jako okoliczności wyłączającej bezprawność od stanu wyższej konieczności jako okoliczności wyłączającej winę. Należy również zaznaczyć, że brak stanu wyższej konieczności nic w rzeczywistości nie zmienia, skoro uznaje się winę w znaczeniu normatywnym, jako warunek odpowiedzialności¹².

W prawie karnym skarbowym z zasady odpada warunek bezprawności zamachu uprawniający do obrony koniecznej. Czynność urzędowa, choćby merytorycznie niezgodna z prawem, jest prawna, o ile leży w zakresie kompetencji danego organu lub funkcjonariusza. Podatnikom czy innym podmiotom służą w takich sytuacjach przewidziane prawem środki odwoławcze, nie zaś obrona konieczna (L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 59).

⁸ Ustawa karna skarbową z dnia 26 października 1971 roku (Dz.U. Nr 28, poz. 260 ze zm.; tekst jedn. Dz.U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 ze zm.).

⁹ Ustawa z dnia 19 kwietnia 1969 roku — Kodeks karny (Dz.U. Nr 13, poz. 94 ze zm.).

¹⁰ Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 65.

¹¹ Ustawa z dnia 3 lipca 1998 roku o zmianie ustawy karnej skarbowej (Dz.U. Nr 108, poz. 682).

¹² *Uzasadnienie rządowego projektu Kodeksu karnego skarbowego*, „Nowa Kodyfikacja Kar-na” 1999, z. 25, Warszawa.

W piśmiennictwie przeważa pogląd, że powyższe stanowisko nie wydaje się przekonujące, a usunięcie stanu wyższej konieczności z prawa karnego skarbowego nie jest fortunne. Jest to bowiem bardzo ogólny kontratyp, mogący dzięki temu znaleźć zastosowanie w każdej dziedzinie prawa karnego, także w prawie karnym skarbowym. W doktrynie karnoskarbowej zauważa się, że zupełnie realne mogą być wypadki konfliktu interesu finansowego państwa z pewnymi fundamentalnymi wartościami, jak na przykład wolność, a nawet życie i zdrowie. Chodzić może przede wszystkim o wypadki tak zwanego przymusu kompulsywnego (względego, czyli niewyłączającego całkowicie możliwości przejawienia woli), gdy sprawca decyduje się na popełnienie przestępstwa skarbowego pod wpływem silnej presji psychicznej, na przykład groźby karalnej pozbawienia życia czy wyrządzenia innej poważnej dolegliwości jemu lub jego bliskim. W takich sytuacjach bez ustawowej instytucji stanu wyższej konieczności trzeba poszukiwać innych podstaw ewentualnego wyłączenia odpowiedzialności karnej skarbowej. Wskazuje się przy tym, że w demokratycznym państwie prawnym interes finansowy państwa jest co prawda istotnym, lecz tylko jednym z wielu dóbr prawnych pozostających w obrocie, tracąc pozycję apriorycznie przyjmowanej nadrzędności¹³.

Analiza tego problemu wymaga w pierwszej kolejności porównania instytucji stanu wyższej konieczności z kodeksu karnego z jego zastępczą konstrukcją stosowaną w prawie karnym skarbowym, wyrażającą się w przechodzeniu — w przypadkach odpowiadających pojęciu wyższej konieczności — na klauzulę znikomości społecznej szkodliwości lub na klauzulę braku winy, zawarte w art. 1 § 2 i 3 k.k.s.

Istotą stanu wyższej konieczności, uregulowanego w art. 26 k.k., jest kolizja dwóch dóbr chronionych prawem, która polega na tym, że w celu uratowania jednego z tych dóbr drugie musi zostać poświęcone w sposób wiążący się z realizacją znamion czynu zabronionego. Działanie w stanie wyższej konieczności z natury rzeczy powoduje zatem jakąś stratę, wynikającą z poświęcenia dobra chronionego prawem. Dzięki tej stracie ratowane jest jednak inne dobro, cenniejsze od poświęcanego, co jest z kolei pewnego rodzaju korzyścią. Aby rozwiązanie zaistniałej kolizji następowało możliwie najbardziej racjonalnie, nie prowadząc przy tym do nadmiernych (to znaczy nieuzasadnionych zaistniałą sytuacją) strat, trzeba przestrzegać określonych zasad¹⁴, takich jak: zasada subsydiarności¹⁵, zasada proporcjonalności¹⁶,

¹³ L. Wilk, J. Zagrodnik, *op. cit.*, s. 58–59.

¹⁴ J. Giezek, [w:] M. Bojarski, J. Giezek, Z. Sienkiewicz, *Prawo karne materialne. Część ogólna i szczególna*, red. M. Bojarski, Warszawa 2015, s. 158.

¹⁵ Pozwalająca na poświęcenie w stanie wyższej konieczności dobra chronionego prawem tylko wówczas, gdy niebezpieczeństwa nie można inaczej uniknąć.

¹⁶ Wymagająca zachowania określonego rodzaju proporcji między dobrem ratowanym a poświęcanym.

zasada wyłączenia¹⁷. Nadto stan wyższej konieczności wymaga przestrzegania zasady bezpośredniości¹⁸.

Należy też zaznaczyć, że w art. 26 § 5 k.k. zawarto regulację tak zwanej kolizji obowiązków. W myśl tego rozwiązania przepisy art. 26 § 1–3 k.k. stosuje się odpowiednio, gdy z ciężących na sprawcy obowiązków tylko jeden może być spełniony¹⁹. W wypadku kolizji obowiązków stosuje się odpowiednio przepisy normujące stan wyższej konieczności jako okoliczność wyłączającą bezprawność z § 1 i okoliczność wyłączającą winę z § 2 oraz przekroczenie jego granic z § 3²⁰. Nie ma tu natomiast zastosowania wyłączenie podmiotowe opisane w art. 26 § 4 k.k. Zatem jeżeli sprawca w sytuacji kolizyjnej spełni obowiązek dotyczący dobra wyższej wartości kosztem obowiązku dotyczącego dobra wartości niższej, wówczas wystąpi kontratyp. Jeżeli zaś rozwiązanie sytuacji kolizyjnej będzie polegało na zrealizowaniu obowiązku dotyczącego dobra wartości niższej (lecz nie w sposób oczywisty) w stosunku do dobra, którego obowiązku ochrony sprawca zaniechał, wówczas wystąpi okoliczność wyłączająca winę. Natomiast w sytuacji kolidowania obowiązków dotyczących dóbr o równej wartości będzie zachodził kontratyp²¹. Wynika to z założenia, że skoro nie jest możliwe jednoczesne wypeł-

¹⁷ Odnosząca się jedynie do stanu wyższej konieczności wyłączającego winę, a wykluczającą możliwość poświęcenia dobra, które sprawca ma szczególny obowiązek chronić, nawet z narażeniem się na niebezpieczeństwo osobiste.

¹⁸ Według której niebezpieczeństwo musi być bezpośrednie, co oznacza, że potencjalnie ryzyko uszczuplenia lub unicestwienia dobra jest takie, że według dającego się przewidzieć następnego ognia przebiegu konkretnego zdarzenia (przyczynowości) może być już tylko naruszenie lub unicestwienie tego dobra (M. Berent, M. Filar, [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. M. Filar, Warszawa 2016, s. 136). Zdaniem Sądu Najwyższego przez bezpośrednie niebezpieczeństwo należy rozumieć takie niebezpieczeństwo, które grozi określonemu dobru natychmiast, a więc zagraża tak, że wszelka zwłoka w podjęciu czynności ratowniczych mogłaby czynić je bezprzedmiotowymi bądź że naruszenie dobra nie musi nastąpić natychmiast, ale ma charakter nieuchronny, a wstrzymanie się od czynności ratowniczych mogłoby powiększyć rozmiary grożącej szkody lub utrudnić zapobieżenie jej (wyrok SN z 3 października 2001 roku, sygn. akt II KKN 73/01, „Prokuratura i Prawo” — wkładka 2002, nr 3, poz. 1; wyrok SN z 14 stycznia 2002 roku, sygn. akt III KKN 214/01, „Prokuratura i Prawo” — wkładka 2002, nr 9, poz. 3).

¹⁹ M. Berent, M. Filar, *op. cit.*, s. 141.

²⁰ Przekroczenie granic stanu wyższej konieczności jest równoznaczne z popełnieniem przestępstwa (J. Giezek, *op. cit.*, s. 159). Sprawca, działając w tym stanie, dopuścił się co najmniej jednego z ekscesów. Eksces ekstensywny występuje, gdy niebezpieczeństwo istniało wprawdzie realnie, ale brakuje cechy jego bezpośredniości bądź też zrealizowało się ono już w postaci szkody, a więc zakończyło się już, nieświadoma zaś tego osoba działa nadal lub też usiłując pomniejszyć jej rozmiary, w dalszym ciągu podejmuje działania ratownicze i poświęca przy tym inne dobra. Eksces intensywny zachodzi natomiast, gdy naruszono zasadę subsydiarności, to jest niebezpieczeństwa można było uniknąć mniejszym kosztem, bądź zasadę proporcjonalności, to jest poświęcono dobro oczywiście większej wartości (M. Berent, M. Filar, *op. cit.*, s. 140–141). Sąd może w takich wypadkach zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary, a nawet odstąpić od jej wymierzenia (zob. szerzej J. Sawicki, *op. cit.*, s. 147–151).

²¹ P. Daniluk, [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. R.A. Stefański, Warszawa 2018, s. 271.

nienie równoważnych obowiązków, to system prawny nie może wymagać od człowieka ich spełnienia (*impossibilia nulla obligatio est*), tym bardziej że nie daje wskazówek, jak taką kolizję rozwiązać²². Jednocześnie w literaturze stwierdza się, że nie będzie mógł powołać się na działanie w warunkach art. 26 § 5 k.k. ten, kto znalazł się w sytuacji kolizyjnej przez siebie samego zawinionej (na przykład dopuścił się nadużyć podatkowych w celu ratowania swojej firmy przed upadłością)²³.

Jedną z najistotniejszych zmian, jakie obowiązujący kodeks karny wprowadził w zakresie stanu wyższej konieczności, jest nieznane wcześniej wyodrębnienie dwóch różnych — co do charakteru prawnego — sytuacji stanu wyższej konieczności, z których jeden pełni funkcję okoliczności wyłączającej bezprawność (art. 26 § 1 k.k.), a drugi jest okolicznością wyłączającą winę (art. 26 § 2 k.k.). Zgodnie z art. 26 § 1 k.k., określającym kontratyp stanu wyższej konieczności, nie popełnia przestępstwa, kto działa w celu uchylecia bezpośredniego niebezpieczeństwa grożącego jakimkolwiek dobru chronionemu prawem, jeżeli niebezpieczeństwa nie można inaczej uniknąć, a dobro poświęcone przedstawia wartość niższą od dobra ratowanego. W kolizji dwóch dóbr, będącej istotą stanu wyższej konieczności, warunkiem wyłączenia bezprawności będzie więc poświęcenie dobra mniej wartościowego w celu ratowania dobra cenniejszego. Nie budzi wątpliwości, że zachowanie sprawcy nie przedstawia wówczas ujemnej wartości, jest bowiem ze społecznego punktu widzenia opłacalne, gdyż kolizja dóbr rozstrzygana jest zgodnie z zasadą przeważającej korzyści, a w rezultacie ostateczny bilans zachowania sprawcy jest dodatni²⁴. Stan wyższej konieczności opisany w art. 26 § 1 k.k. modelowo odpowiada konwencji kontratypowej, opierając się na dwóch podstawowych cechach — kolizji interesów oraz społecznej celowości dokonania wyboru jednego z nich. Aby ratować jedno dobro chronione prawem, poświęca się tu inne dobro prawem chronione, co ustawodawca uznaje za społecznie celowe, gdyż dobro ratowane przedstawia wartość wyższą od poświęconego²⁵.

Z kolei zgodnie z art. 26 § 2 k.k., określającym stan wyższej konieczności jako okoliczność wyłączającą winę, nie popełnia przestępstwa także ten, kto ratując dobro chronione prawem — w warunkach określonych w § 1, a więc w celu uchylecia bezpośredniego niebezpieczeństwa grożącego jakimkolwiek dobru chronionemu prawem, jeżeli niebezpieczeństwa nie można inaczej uniknąć — poświęca dobro, które nie przedstawia wartości oczywiście wyższej od dobra ratowanego. Stan wyższej konieczności opisany w art. 26 § 2 k.k. wyłącza jedynie winę sprawcy ze względu na anormalną sytuację motywacyjną, w której

²² A. Wąsek, [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, t. 1, red. A. Wąsek, Gdańsk 1999, s. 353–354.

²³ J. Lachowski, T. Oczkowski, *Sporne problemy wykładni przepisów o przestępstwie nadużycia zaufania (uwagi de lege lata i de lege ferenda)*, „Przegląd Sądowy” 2002, nr 5, s. 68; por. L. Wilk, *Stan wyższej konieczności w prawie karnym skarbowym*, „Palestra” 1999, nr 1–2.

²⁴ J. Giezek, *op. cit.*, s. 154–155.

²⁵ M. Berent, M. Filar, *op. cit.*, s. 135.

się znalazł²⁶. Istotą tej regulacji jest to, że w celu ratowania określonego dobra sprawca poświęca dobro o wartości identycznej lub nieco wyższej, byle nie była ona oczywiście wyższa. Znamię „oczywistości” jest znamieniem ocennym i musi być przedmiotem rozstrzygnięcia sądu w konkretnej sytuacji, przy czym powinna ona być widoczna niejako „gołym okiem”, to jest bez potrzeby czynienia jakichś pogłębionych zabiegów interpretacyjnych²⁷. Należy zauważyć, że w tym wypadku działanie sprawcy może przynieść tyle samo albo nawet więcej strat niż korzyści, a zatem ze społecznego punktu widzenia byłoby lepiej, gdyby zostało ono zaniechane. Anormalna sytuacja motywacyjna sprawcy, wywołana przez grożące dobru prawnemu niebezpieczeństwo, powoduje jednak, że nie można tego od niego wymagać, a w konsekwencji nie można postawić zarzutu, że zdecydował się jednak na działanie. Należałoby zatem powiedzieć, że u podstaw stanu wyższej konieczności wyłączającego winę leży niewymagalność zgodnego z prawem zachowania w pewnych sytuacjach wyjątkowych, charakteryzujących się determinującym procesy decyzyjne sprawcy przymusem psychicznym, który powoduje, że nie jest on w stanie motywować się nakazami prawa²⁸. Czyn popełniony w takich warunkach zwalnia sprawcę od odpowiedzialności karnej ze względu na brak winy, pozostaje jednak nadal czynem bezprawnym. Dodatkowo z tym przepisem wiąże się wyłączenie podmiotowe, gdyż art. 26 § 2 k.k. nie stosuje się wobec sprawcy poświęcającego dobro, które ma szczególny obowiązek chronić nawet z narażeniem się na niebezpieczeństwo osobiste (zgodnie z art. 26 § 4 k.k.). Źródłem takiego obowiązku mogą być regulacje ustawowe lub zobowiązania umowne, musi on mieć jednak wyraźne uregulowanie normatywne²⁹.

Przechodząc z kolei do tak zwanej zastępczej — w stosunku do stanu wyższej konieczności — konstrukcji stosowanej obecnie w prawie karnym skarbowym, trzeba zwrócić uwagę na kilka najistotniejszych kwestii. Konstrukcja oparta na klauzuli znikomego stopnia społecznej szkodliwości, opisana w art. 1 § 2 k.k.s., jest okolicznością wyłączającą możliwość traktowania czynu jako przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. W literaturze podkreśla się, że w pragmatycznie nastawionym prawie karnym skarbowym klauzula znikomości społecznej szkodliwości pełni funkcję granicy wyznaczającej opłacalność ścigania karnego skarbowego³⁰. Jednak uzależnienie bytu przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego od wyższego niż znikomy stopnia społecznej szkodliwości popełnionego czynu wyczerpującego znamiona czynu zabronionego przez kodeks karny skarbowy przede wszystkim eliminuje odpowiedzialność karną skarbową za

²⁶ *Ibidem*, s. 139.

²⁷ W. Wolter, *Nauka o przestępstwie. Analiza prawnicza na podstawie przepisów części ogólnej kodeksu karnego z 1969 r.*, Warszawa 1973, s. 182.

²⁸ J. Giezek, *op. cit.*, s. 179–180; A. Zoll, [w:] *Kodeks karny. Część ogólna*, t. 1, red. A. Zoll, Warszawa 2012, s. 476.

²⁹ M. Berent, M. Filar, *op. cit.*, s. 140.

³⁰ A. Wąsek, *op. cit.*, s. 27.

drobne czyny, na przykład kilkudniowe opóźnienie w złożeniu organowi podatkowemu lub płatnikowi deklaracji lub oświadczenia (art. 56 § 4 k.k.s.)³¹. Ocena konkretnego zachowania, determinowana przesłankami decydującymi o społecznej szkodliwości czynu podanymi w art. 53 § 7 k.k.s., wpływa na wysokość kary i innych sankcji, a w sytuacjach atypowych prowadzi do stwierdzenia braku deliktu karnoskarbowego³². Jest to niewątpliwie rozwiązanie pragmatyczne i ograniczone do błahych naruszeń prawa karnego skarbowego.

Druga forma zastępczej konstrukcji dotyczy okoliczności wyłączającej winę z art. 1 § 3 k.k.s. Kodeks karny skarbowy przyjmuje winę jako warunek ponoszenia odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Wina zachodzi, gdy można sprawcy postawić zarzut popełnienia czynu zabronionego, jest to więc personalna zarzucalność popełnienia czynu, a granice tej zarzucalności (i możliwości jej przypisania) określa ustawa, ustanawiając przesłanki winy i okoliczności ją wyłączające³³. Winę można więc na gruncie kodeksu karnego skarbowego przypisać jedynie osobie fizycznej zdolnej do ponoszenia odpowiedzialności ze względu na wiek (art. 5), a wyłącza ją niepoczytalność (art. 11 § 1) i działanie w usprawiedliwionej nieświadomości karalności czynu (art. 10 § 4) lub usprawiedliwionym błędzie co do bezprawności zachowania (art. 10 § 3)³⁴. A zatem odpowiedzialność karna skarbową to klasyczna odpowiedzialność karna oparta na indywidualnej winie, która łączy się z koniecznością postawienia sprawcy czynu zabronionego zarzutu z powodu jego popełnienia, przy czym sprawca tego czynu musi być zdolny do zawinienia³⁵.

Zarówno regulacja stanu wyższej konieczności z art. 26 k.k., jak i zastępcze w stosunku do niej regulacje z art. 1 § 2 i 3 k.k.s. sprawiają określone trudności interpretacyjne, mogące wpływać na niejednolitość orzecznictwa. Zagadnieniem dość problematycznym w wypadku stanu wyższej konieczności jest wartościowanie dóbr prawnych, które zgodnie z zasadą proporcjonalności ma pozwolić na ocenę, czy w danej sytuacji zachodzi stan wyższej konieczności, a jeżeli tak, to w jakiej postaci. Wynika to przede wszystkim z braku jednolitych i uniwersalnych kryteriów pozwalających na dokonanie takiej oceny, co jest szczególnie widoczne, zwłaszcza gdy kolidujące z sobą dobra prawne są różnego rodzaju. Niewątpliwie ocena proporcji powinna być dokonywana według stanu faktycznego, jaki istniał w chwili uchylania niebezpieczeństwa grożącego bezpośrednio jednemu dobru kosztem drugiego, nie zaś *ex post*. Poza tym wszelkie kryteria wartościowania powinny przybrać w zasadzie charakter obiektywny, wolny od subiektywnych

³¹ V. Konarska-Wrzošek, [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. I. Zgoliński, Warszawa 2018, s. 25.

³² G. Łabuda, [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 34.

³³ L. Gardocki, *Prawo karne*, Warszawa 2005, s. 52–53.

³⁴ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 37–38.

³⁵ V. Konarska-Wrzošek, *op. cit.*, s. 25–26.

zapatrywać osoby podejmującej działania w celu ratowania zagrożonego dobra, gdyż w przeciwnym razie mogłoby to prowadzić do wyników nieakceptowalnych społecznie. Nie ulega wątpliwości, że dopiero kompleksowa ocena danego przypadku, która może spowodować, że określona *in abstracto* pozycja hierarchiczna danego dobra się zmieni, pozwoli odpowiedzieć na pytanie o stosunek wartości dobra ratowanego do dobra poświęconego³⁶.

Jeśli chodzi o sposób uregulowania klauzuli znikomego stopnia społecznej szkodliwości w art. 1 § 2 k.k.s., w doktrynie prawa karnego skarbowego budzi on pewne wątpliwości w odniesieniu do wykroczeń skarbowych. Pojawiła się nawet krytyka przyjętego rozwiązania³⁷, odwołująca się do tego, że takiej klauzuli nie ma w kodeksie wykroczeń³⁸. Należy jednak zauważyć, że kategoria wykroczeń skarbowych jest autonomiczna wobec kategorii wykroczeń powszechnych. Trzeba też uwzględnić, że chociaż wykroczenia skarbowe są na ogół czynami mniejszej wagi, to jednak w odróżnieniu od wykroczeń powszechnych zawartość ich społecznej szkodliwości ma znacznie szerszy przedział stopniowości, o czym decyduje zwłaszcza podwyższenie progu kwotowego rozgraniczającego przestępstwa od wykroczeń skarbowych³⁹. Poza tym klauzula ta ma służyć uelastycznieniu ocen ze względu na istniejący problem asymetrii konsekwencji i odpowiedzialności w wypadkach tak zwanych czynów przepołowionych (efekt kontrawencjonalizacji⁴⁰)⁴¹.

Z kolei w zakresie winy kodeks karny skarbowy wydaje się nawiązywać do kodeksu karnego, jednak uzasadnienie kodeksu karnego skarbowego jest w tej kwestii niejasne, a nawet można dostrzec w nim sprzeczności, podobnie jak w doktrynie prawa karnego skarbowego. Prezentowane jest bowiem stanowisko czysto normatywne, ujęcie psychologiczne, a także utożsamianie zasady winy z zasadą subiektywizmu. Dodatkowo sprawę utrudnia, z jednej strony, brak w kodeksie karnym skarbowym instytucji stanu wyższej konieczności, co ma rzekomo niczego nie zmieniać, skoro kodeks ten opiera się jakoby na normatywnym ujęciu winy,

³⁶ P. Daniluk, *op. cit.*, s. 266–267.

³⁷ T. Bojarski, *Kodeks karny skarbowy a kodeks karny. Kilka uwag porównawczych*, [w:] *Współczesne problemy procesu karnego i wymiaru sprawiedliwości. Księga ku czci Profesora Kazimierza Marszała*, red. P. Hofmański, K. Zgryzek, Katowice 2003, s. 42–43.

³⁸ Ustawa z dnia 20 maja 1971 roku — Kodeks wykroczeń (Dz.U. z 2019 r. poz. 821 ze zm.).

³⁹ Z. Siwik, *Projekt Kodeksu karnego skarbowego — o kierunkach zmian w materialnoprawnych przepisach części ogólnej*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 1998, nr 1–2, s. 13–14.

⁴⁰ Chodzi o sytuację, gdy sprawca popełnia przestępstwo skarbowe z niewielkim przekroczeniem progu kwotowego i wówczas postępowanie może zostać umorzone ze względu na znikomość społecznej szkodliwości, podczas gdy inny sprawca dokonujący takiego samego czynu, ale z kwotą nieznacznie poniżej progu kwotowego (czyli w górnej granicy kwotowej dla wykroczeń skarbowych) zostałby ukarany za wykroczenie skarbowe (Z. Siwik, *Projekt...*, s. 14).

⁴¹ L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 17.

z drugiej strony zaś, jeżeli uwzględni się specyfikę ujęcia problematyki błędu co do treści przepisów prawa finansowego, wywołującą raczej skojarzenia z psychologiczną teorią zamiaru niż z normatywną teorią winy, to nasuwa się wniosek, że doktrynalnie istota winy w prawie karnym skarbowym przedstawia się wyjątkowo enigmatycznie. Nie wyklucza to w zasadzie żadnego kierunku ujęcia winy, łącznie z tak zwanym kierunkiem prewencyjnym (funkcjonalnym). Nie ułatwia to zadania praktyce, która według przyjętych założeń ma w każdym wypadku ustalać winę jako samodzielny i odrębny element w strukturze deliktu skarbowego. Niejednoznaczność określenia istoty winy nie pomaga też w uporaniu się z problemem stopniowania winy czy z problemem relacji pomiędzy stopniem winy a stopniem społecznej szkodliwości⁴².

Klauzula znikomości społecznej szkodliwości z art. 1 § 2 k.k.s. daje podstawę do tworzenia i stosowania kontratypów pozaustawowych. W prawie karnym skarbowym nie jest to bez znaczenia, skoro nie ma w nim ustawowej instytucji stanu wyższej konieczności. Przepis ten może bowiem być podstawą prawną do operowania pozaustawową wyższą koniecznością, która w określonych sytuacjach może wyłączyć bezprawność czynu. Przyjmuje się przy tym, że koncepcja pozaustawowych kontratypów jest znacznie mniej kontrowersyjna niż koncepcja pozaustawowych okoliczności wyłączających winę, czyli tak zwanych otwartych granic winy⁴³. Jednak w praktyce nierzadko zdarza się, że sądy zbyt „elastycznie” wykładają przepisy dotyczące stopnia społecznej szkodliwości, aby dojść do wniosków, że tego rodzaju czyny — popełnione *de facto* w stanie wyższej konieczności — zawierają w sobie jedynie znikomy ładunek społecznej szkodliwości. Z pewnością nie jest to słuszne rozwiązanie⁴⁴. Podstawowym problemem jest zatem to, że klauzula znikomego stopnia społecznej szkodliwości co do zasady odnosi się do drobnych deliktów skarbowych, w odróżnieniu od stanu wyższej konieczności, który może obejmować różne zdarzenia, także poważniejsze czyny zabronione spenalizowane w kodeksie karnym skarbowym.

Niezależnie od tego w doktrynie sugeruje się możliwość wyłączenia winy na podstawie pozaustawowej konstrukcji stanu wyższej konieczności z art. 1 § 3 k.k.s., czyli poprzez argumentację nawiązującą do instytucji stanu wyższej konieczności znanej obecnemu kodeksowi karnemu, a dawniej także ustawom karnym skarbowym. Jest to jednak przedmiot poważnych kontrowersji w doktrynie prawa karnego, zwłaszcza jeśli uwzględni się enigmatyczne ujęcie winy na tle obecnej regulacji ustawowej⁴⁵. Tak nieprecyzyjnie określona konstrukcja wyłączająca winę nie speł-

⁴² *Ibidem*, s. 19–21.

⁴³ *Ibidem*, s. 16–17.

⁴⁴ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op. cit.*, s. 134.

⁴⁵ A. Wąsek, *Ewolucja prawnokarnego pojęcia winy w powojennej Polsce*, „Przegląd Prawa Karnego” 1990, nr 4, s. 16; L. Tyszkiewicz, *Problem istoty winy w projekcie kodeksu karnego z 1994 r. Uwagi krytyczne i wnioski de lege ferenda*, „Państwo i Prawo” 1995, nr 3, s. 81–88; J. Giezek, *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, t. 1 (art. 1–31), Wrocław 2000, s. 154; L. Gardocki, *op. cit.*, s. 53–54.

nia właściwie przypisywanej jej funkcji. Lepszym rozwiązaniem wydaje się jej zastąpienie instytucją stanu wyższej konieczności, która prowadzi do wyłączenia winy sprawcy na podstawie określonych ustawowo zasad. Mimo iż stosowanie zasady proporcjonalności budzi wątpliwości w zakresie doboru kryteriów służących wartościowaniu dóbr, to jednak kwestia wyłączenia winy w ramach tej instytucji nie jest pozostawiona wyłącznie pozaustawowym interpretacjom.

Nasuwa się wniosek, że od instytucji stanu wyższej konieczności nie da się uciec w prawie karnym skarbowym. Wobec braku tej instytucji jako regulacji ustawowej poszukiwanie konstrukcji zastępczej, która mogłaby ją pomieścić, jest sytuacją wymuszoną i bardzo niekomfortową. W efekcie taki stan prawny rodzi poważne problemy w praktyce. Dlatego też w doktrynie już od wielu lat zdecydowanie wyrażany jest postulat wprowadzenia w kodeksie karnym skarbowym regulacji dotyczących stanu wyższej konieczności. Wydaje się, że zasadne byłoby przywrócenie stanu wyższej konieczności zarówno jako kontratypu wyłączającego bezprawność, jak również jako kontratypu wyłączającego winę⁴⁶.

W kierunku przywrócenia instytucji stanu wyższej konieczności w prawie karnym skarbowym zmierzały w ostatnich latach prace nad projektem dużej nowelizacji kodeksu karnego skarbowego. W projekcie nowelizacji z 2017 roku w art. 20 § 2 k.k.s. odsyłającym enumeratywnie do przepisów kodeksu karnego, recypowany jest art. 26 § 1–3 i 5 k.k. W uzasadnieniu⁴⁷ tej propozycji stwierdza się:

Wprowadzenie instytucji stanu wyższej konieczności do Kodeksu karnego skarbowego uzasadnione jest przede wszystkim istniejącym obecnie stanem dysfunkcyjności w obrębie instytucji prawnych obowiązujących w szeroko rozumianym prawie karnym. Pominięcie recepcji art. 26 k.k. zmusza organy stosujące prawo do posługiwania się pozaustawowymi przesłankami ustalania winy. Stan taki narusza dwie zasady: równości wobec prawa i podziału władzy. Trudno nie zauważyć, że zdarzają się sytuacje, gdy np. do popełnienia przestępstwa celnego dana osoba została zmuszona szantażem. Brak bezpośredniej możliwości odwołania się do okoliczności usprawiedliwiających takie zachowanie (np. przemyt) rodzi niebezpieczeństwo co najmniej oskarżenia sprawcy za przestępstwo z art. 86 k.k.s., godząc w zaufanie obywateli do obowiązującego prawa oraz wywołując poczucie krzywdy po stronie pokrzywdzonego. Sąd, aby to skorygować, musi zaś wkraczać na pole zarezerwowane dla ustawodawcy.

W innym miejscu uzasadnienie odnosi się do zakresu recepcji art. 26 k.k.:

Proponuje się wobec tego dokonać recepcji art. 26 § 1–3 i 5 k.k., nie tylko celem spowodowania pełnej koherencji przepisów karnych, ale przede wszystkim ochrony obywateli przed stosowaniem reguł obiektywnej odpowiedzialności. Projekt nie recypuje przepisu art. 26 § 4 k.k., dotyczącego kwestii tak zwanego wyłączenia, ponieważ w przypadku osób podlegających odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe nie ma takich, na których ciążyłby szczególnie obowiązek ochrony jakiegokolwiek dobra prawnego z tych, których narażenie lub naruszenie może wchodzić w grę, nawet z narażeniem się na niebezpieczeństwo osobiste.

⁴⁶ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op. cit.*, s. 134.

⁴⁷ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy — Kodeks karny skarbowy z dnia 22 sierpnia 2017 roku, s. 27–28.

Projektodawca odnosi się też do sceptycznych opinii związanych z przywróceniem tej instytucji w prawie karnym skarbowym:

Wbrew formułowanym obawom wprowadzenie instytucji stanu wyższej konieczności na powrót do ustawodawstwa karnoskarbowego nie spowoduje, że np. podatnicy będą częściej powoływać się na okoliczności usprawiedliwiające ich przestępne zachowanie. Trudno kwestionować, że osoba, która działa w celu ratowania dobra prawnego, poświęcając inne dobro o wartości mniejszej, działa legalnie. W demokratycznym państwie prawa powinna pozostawać więc bezkarna.

W uzasadnieniu tej zmiany wskazano także szerszy kontekst społeczny:

Nie sposób również pominąć, że o społecznej opłacalności konkretnego zachowania decydować będą priorytety polityki społeczno-gospodarczej państwa, od których uwzględnienia nie mogą abstrahować orzeczenia sądów powszechnych. Ma to szczególne znaczenie w przypadku stanu wyższej konieczności, który usprawiedliwia poświęcenie dobra o wartości wyższej. Utrzymanie zatrudnienia lub wręcz miejsc pracy dla społeczności lokalnej może być niekiedy priorytetowe, podobnie jak wspieranie polityki prorodzinnej państwa.

Podzielając uzasadnioną krytykę usunięcia stanu wyższej konieczności z obszaru prawa karnego skarbowego oraz wyrażając niechęć wobec pozaustawowych przesłanek wyłączenia bezprawności i winy ze względu na ich poważne mankamenty, z aprobatą należy odnieść się do tej propozycji nowelizacji kodeksu karnego skarbowego, która wypełnia istotną lukę w regulacji kodeksu i może zdecydowanie ułatwić rozstrzyganie o odpowiedzialności karnej skarbowej w sytuacjach wyjątkowych, związanych z wyższą koniecznością w prawie karnym skarbowym. Niestety już w kolejnych wersjach projektu nowelizacji kodeksu karnego skarbowego z 2018 i 2019 roku projektodawca wycofał się z tej propozycji. Pozostaje jedynie mieć nadzieję, że w procesie legislacyjnym ustawodawca powróci do rozwiązania zaproponowanego w 2017 roku.

THE STATE OF HIGHER NECESSITY IN FISCAL PENAL LAW

Summary

The topic of the article is the desirability of restoring in fiscal penal law the state of higher necessity, by use of art. 26 of the Penal Code. The article is an attempt to answer the question of would such a solution be the appropriate legal response in special circumstances related to the behaviour of the perpetrator of the fiscal offense or the petty fiscal offense and served to make the case law more uniform in fiscal criminal matters? The author assesses the legal status, describing the state of higher necessity in art. 26 of the Penal Code and replacement constructions in art. 1 § 2 and 3 Fiscal Penal Law, about the low social harmfulness of the act and fault exclusion, describing interpretation difficulties in fiscal penal law. Finally, the author draws a conclusion on this topic and makes a comparison with the draft amendment in the Fiscal Penal Code.

Keywords: fiscal penal law, state of higher necessity, low social harmfulness of the act, fault exclusion

BIBLIOGRAFIA

- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2010.
- Bogdan G., *Rola kontratypów w prawie karnym skarbowym*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 1998, nr 1–2.
- Bojarski M., Giezek J., Sienkiewicz Z., *Prawo karne materialne. Część ogólna i szczególna*, red. M. Bojarski, Warszawa 2015.
- Bojarski T., *Kodeks karny skarbowy a kodeks karny. Kilka uwag porównawczych*, [w:] *Współczesne problemy procesu karnego i wymiaru sprawiedliwości. Księga ku czci Profesora Kazimierza Marszała*, red. P. Hofmański, K. Zgryzek, Katowice 2003.
- Gardocki L., *Prawo karne*, Warszawa 2005.
- Giezek J., *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, t. 1 (art. 1–31), Wrocław 2000.
- Grzegorzczuk T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009.
- Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Kodeks karny. Część ogólna*, t. 1, red. A. Zoll, Warszawa 2012.
- Kodeks karny. Komentarz*, red. M. Filar, Warszawa 2016.
- Kodeks karny. Komentarz*, red. R.A. Stefański, Warszawa 2018.
- Kodeks karny. Komentarz*, t. 1, red. A. Wąsek, Gdańsk 1999.
- Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. I. Zgoliński, Warszawa 2018.
- Konarska-Wrzošek V., Oczkowski T., Skorupka J., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2013.
- Lachowski J., Oczkowski T., *Sporne problemy wykładni przepisów o przestępstwie nadużycia zaufania (uwagi de lege lata i de lege ferenda)*, „Przegląd Sądowy” 2002, nr 5.
- Sawicki J., Skowronek G., *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne, procesowe i wykonawcze*, Warszawa 2017.
- Siwik Z., *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993.
- Siwik Z., *Projekt Kodeksu karnego skarbowego — o kierunkach zmian w materialnoprawnych przepisach części ogólnej*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 1998, nr 1–2.
- Tyszkiewicz L., *Problem istoty winy w projekcie kodeksu karnego z 1994 r. Uwagi krytyczne i wnioski de lege ferenda*, „Państwo i Prawo” 1995, nr 3.
- Uzasadnienie rządowego projektu Kodeksu karnego skarbowego*, „Nowa Kodyfikacja Karna” 1999, z. 25.
- Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy — Kodeks karny skarbowy z dnia 22 sierpnia 2017 roku*, Ministerstwo Sprawiedliwości, Warszawa.
- Wąsek A., *Ewolucja prawnokarnego pojęcia winy w powojennej Polsce*, „Przegląd Prawa Karnego” 1990, nr 4.
- Wilk L., *Stan wyższej konieczności w prawie karnym skarbowym*, „Palestra” 1999, nr 1–2.
- Wilk L., *Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego*, Toruń 2004.
- Wilk L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2018.
- Wilk L., Zagrodnik J., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009.
- Wolter W., *Nauka o przestępstwie. Analiza prawnicza na podstawie przepisów części ogólnej kodeksu karnego z 1969 r.*, Warszawa 1973.