

Instytucja odpowiedzialności posiłkowej w prawie karnym skarbowym (art. 24 Kodeksu karnego skarbowego)

Auxiliary liability in penal fiscal law (Art. 24 of the Penal Fiscal Code)

Институт субсидиарной ответственности в уголовном налоговом праве
(статья 24 Уголовного налогового кодекса)

Інститут субсидіарної відповідальності у фіскально-кримінальному праві
(ст. 24 Податкового кримінального кодексу)

ADAM WRÓBEL

Dr, Uniwersytet Humanistyczno-Przyrodniczy im. Jana Długosza w Częstochowie
e-mail: a.wrobel@ujd.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0002-9315-0213>

Streszczenie: Autor przybliży w artykule postać instytucji odpowiedzialności posiłkowej, analizując ją w perspektywie poglądów wyrażanych w doktrynie oraz judykaturze. Narracja wiedzie przez zagadnienia: podmiotu odpowiedzialności, wymierzania grzywny, warunków umożliwiających pociągnięcie do odpowiedzialności posiłkowej, obligatoryjności zastosowania instytucji, uiszczania kary grzywny lub równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów, zamiany grzywny, odpowiedzialności karnej a odpowiedzialności posiłkowej, obowiązku zwrotu korzyści majątkowej. Instytucja odpowiedzialności posiłkowej została określona w art. 24 Kodeksu karnego skarbowego. Jest ona charakterystyczna dla prawa karnego skarbowego i ma charakter finansowy. Może być nałożona na osobę fizyczną, osobę prawną czy ułomną osobę prawną. Do pociągnięcia do odpowiedzialności posiłkowej podmiotu jest konieczne, aby sprawcą przestępstwa skarbowego (wyłącznie) był zastępca tego podmiotu prowadzący jego sprawy jako pełnomocnik, zarządca, pracownik lub działający w jakimkolwiek innym charakterze, a tenże zastępowany podmiot odniósł albo mógł odnieść z popełnionego przestępstwa skarbowego jakąkolwiek korzyść majątkową. Jeżeli warunki te wystąpią, odpowiedzialność posiłkowa nakładana jest na podmiot obligatoryjnie.

Słowa kluczowe: odpowiedzialność posiłkowa, odpowiedzialność pomocnicza, prawo karne skarbowe

Summary: The article presents a form of auxiliary liability and analyses it from the perspective of views expressed in the doctrine and judicature. The narration runs through the issues of the subject of liability, the imposition of a fine, conditions allowing the auxiliary liability, obligatory application of the institution, payment of a fine or the monetary equivalent of forfeiture of items, replacement of the fine, criminal liability and auxiliary liability question, the obligation to return property benefits. The institution of auxiliary liability is defined in Art. 24 of the Penal Fiscal Code. Is characteristic of fiscal penal law and is of a financial nature. It can be imposed on a natural person, legal person or legal entity with limited legal capacity. In order to hold an entity auxiliary liable, it is necessary that the perpetrator of a fiscal crime (only) is the deputy of the head of the entity conducting its affairs as a proxy, manager, employee or acting in any other capacity, and that the replacing entity has or could derive a property benefit from the committed fiscal crime. If these conditions occur, the auxiliary liability is imposed obligatorily.

Key words: auxiliary liability, auxiliary responsibility, penal fiscal law

Резюме: Автор представляет в статье институт субсидиарной ответственности, анализируя его с точки зрения взглядов, высказанных в доктрине и судебной практике. Рассматриваются следующие вопросы: субъект ответственности, наложение штрафа, условия, позволяющие привлечь к ответственности,

обязательность применения института, уплата штрафа или денежного эквивалента предмета, конвертация штрафа, уголовная ответственность в сравнении с субсидиарной ответственностью, обязательства по возврату материальной выгоды. Институт субсидиарной ответственности закреплен в статье 24 Уголовного налогового кодекса. Такая ответственность характерна для уголовного налогового права и имеет финансовый характер. Она может быть возложена на физическое лицо, юридическое лицо или неполноценное юридическое лицо. Для того чтобы субъект был привлечен к субсидиарной ответственности, необходимо, чтобы лицо, совершившее фискальное правонарушение (исключительно), было заместителем этого субъекта, ведущим его дела в качестве доверенного лица, управляющим, сотрудником или выступающим в любом другом качестве, и чтобы замещаемый субъект получил или мог получить какую-либо финансовую выгоду от совершенного налогового правонарушения. При наличии этих условий она возлагается на субъект в обязательном порядке.

Ключевые слова: субсидиарная ответственность, вспомогательная ответственность, налоговое уголовное право

Резюме: У статті автор представляє форму інституту субсидіарної відповідальності, аналізуючи її в ракурсі поглядів, висловлених у доктрині та судочинстві. Розповідь проходить через наступні проблеми: предмет відповідальності, накладення штрафу, умови виникнення субсидіарної відповідальності, обов'язкове застосування інституту, сплата штрафу або грошового еквіваленту конфіскації речей, заміна штрафу, кримінальна та субсидіарна відповідальність, обов'язок повернути майнові вигоди. Інститут субсидіарної відповідальності визначено ст. 24 Податкового кримінального кодексу. Він характерний для фіскального кримінального права і носить фінансовий характер. Може бути накладений на фізичну особу, юридичну особу або неповноцінну юридичну особу. Для притягнення суб'єкта до відповідальності необхідно, щоб винним (тільки) податкового правопорушення був заступник цього суб'єкта, який веде його справи як представник, керівник, службовець або виконуючий інші обов'язки, а також щоб суб'єкт господарювання отримав або міг отримати будь-яку майнову вигоду від вчиненого фіскального правопорушення. Якщо ці умови будуть виконані, вона в обов'язковому порядку покладається на суб'єкт.

Ключові слова: субсидіарна відповідальність, допоміжна відповідальність, кримінально-податкове право

Wstęp

Instytucja odpowiedzialności posiłkowej przynależy do materii prawa karnego skarbowego. Autor przybliży postać tej instytucji, dokonując jej analizy w kontekście poglądów wyrażanych w doktrynie oraz judykaturze. Została ona określona w art. 24 Kodeksu karnego skarbowego¹. Zgodnie z § 1 tego przepisu: „za karę grzywny wymierzoną sprawcy przestępstwa skarbowego czyni się w całości albo w części odpowiedzialną posiłkowo osobę fizyczną, osobę prawną albo jednostkę organizacyjną niemającą 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”.

¹ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy; tekst jednolity: Dz. U. z 2022 r. poz. 859 (dalej: K.k.s.).

Przepis ten – zgodnie z art. 24 § 2 K.k.s. – stosuje się odpowiednio do ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów.

Nie znają instytucji odpowiedzialności posiłkowej regulacje „powszechnego” prawa karnego czy prawa wykroczeń. Jest ona swego rodzaju odstępstwem od zasady indywidualizacji odpowiedzialności karnej, niemniej ona sama nie jest rodzajem odpowiedzialności karnej, lecz jest odpowiedzialnością o charakterze majątkowym, która „została wprowadzona ze względów fiskalnych”². Służy zabezpieczeniu interesów finansowych, publicznych³: Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Unii Europejskiej⁴. Dynamizuje skuteczność egzekucji sankcji finansowej, mającej postać kary grzywny⁵.

1. Podmiot odpowiedzialności

Podmiotem odpowiedzialnym posiłkowo może zostać:

- 1) osoba fizyczna,
- 2) osoba prawna,
- 3) ułomna osoba prawna, czyli jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną.

Odpowiedzialność posiłkowa może być nałożona na podmiot – w sensie pojedynczym – oraz na podmioty – w sensie mnogim. Odpowiedzialność dwóch albo większej liczby podmiotów ma charakter solidarny, 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.). Pomimo że ustawodawca używa odnośnie do mnogości podmiotów odpowiedzialnych słowa „kilka”, *ratio legis* przepisu przemawia za tym, że podmiotów tych może być także więcej niż kilka, tzn. wiele⁶. Ergo, podmiot zastępowany przez sprawcę, który odniósł albo mógł odnieść z popełnionego przestępstwa skarbowego jakąkolwiek korzyść majątkową,

² V. Konarska-Wrżosek, w: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. I. Zgoliński, Warszawa 2018 [baza danych LEX], Komentarz do art. 24, teza 1.

³ Zob. M. Bojarski, w: *System Prawa Karnego*, t. 11. *Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe*, red. M. Bojarski, wyd. 2, Warszawa 2018 [baza danych Legalis], Komentarz do art. 24, s. 5.

⁴ Podobnie: F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, t. 1. *Art. 1–53*, Kraków 2006 [baza danych LEX], Komentarz do art. 24, teza 2.

⁵ Podobnie: tamże, Komentarz do art. 24, teza 16.

⁶ Odnośnie do rozumienia pojęć „wiele” oraz „kilka” – zob. postanowienie SN z dnia 11 stycznia 2017 r., III KK 196/16, LEX nr 2186581.

może być jeden, choć nie ma przeszkód, aby podmiotów tych było kilka czy nawet wiele⁷. W przypadku solidarności odpowiedzialnych posiłkowo, należy szukać analogii do instytucji solidarności dłużników określonej w Kodeksie cywilnym⁸, gdzie kilku dłużników może być zobowiązanych w ten sposób, że wierzyciel może żądać całości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela przez któregokolwiek z dłużników zwalnia pozostałych (solidarność dłużników) (art. 366 K.c.).

2. Wymierzanie grzywny

Art. 24 § 3 K.k.s. stanowi, że w razie nałożenia odpowiedzialności posiłkowej, przy wymiarze kary grzywny stosuje się odpowiednio art. 23 § 3 K.k.s. Przepis art. 23 § 3 K.k.s. określa, że ustalając stawkę dzienną, sąd bierze pod uwagę dochody sprawcy, jego warunki osobiste, rodzinne, stosunki majątkowe i możliwości zarobkowe. Stawka dzienna nie może być niższa od jednej trzydziestej części minimalnego wynagrodzenia ani też przekraczać jej czterystukrotności. Przy wymiarze kary grzywny winno ustalać się dzienną stawkę grzywny oraz jej wysokość w oparciu o art. 23 § 3 K.k.s. – przepis ten stosuje się odpowiednio (art. 24 § 3 K.k.s.). Słusznie zauważa Violetta Konarska-Wrzosek, że „ustalenie faktu skorzystania lub tylko możliwości skorzystania z przestępstwa skarbowego przez osoby trzecie stanowi swego rodzaju okazję do uzyskania odpowiednio większych dochodów z grzywien do budżetu państwa, często na poziomie dużo wyższym niż wtedy, gdyby sąd uwzględniał wyłącznie sytuację ekonomiczną sprawcy przestępstwa skarbowego”⁹.

3. Warunki umożliwiające pociągnięcie do odpowiedzialności posiłkowej

Dla zaistnienia odpowiedzialności posiłkowej w kontekście podmiotowym konieczne jest, aby sprawcą czynu zabronionego był zastępca odpowiedzialnego posiłkowo podmiotu prowadzący jego sprawy jako pełnomocnik, zarządca, pracownik lub działający w jakimkolwiek innym charakterze. Tenże związek może mieć

⁷ Por. J. Michalski, *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego*, t. 1. *Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Warszawa 2000 [baza danych LEX], Komentarz do art. 24.

⁸ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity: Dz. U. z 2020 r. poz. 1740 (dalej: K.c.).

⁹ V. Konarska-Wrzosek, w: *Kodeks karny skarbowy...*, Komentarz do art. 24, teza 5.

różnorakie podstawy prawne. Opierać się może np. na: pełnomocnictwie, umowie o pracę, spółdzielczej umowie o pracę, mianowaniu, powołaniu, wyborze, sprawowaniu zarządu w spółce wynikającego z przepisów prawa handlowego, w tym na pełnieniu funkcji likwidatora czy reprezentacji o czysto faktycznym charakterze¹⁰. Istotne jest, aby owo prowadzenie spraw podmiotu oraz umocowanie zastępcy było faktyczne i legalne. W literaturze podnosi się, że „na płaszczyźnie przesłanek odpowiedzialności posiłkowej szczególne wątpliwości generuje to, że dla jej zastosowania nie ma znaczenia, czy podmiot miał świadomość uzyskania lub możliwości uzyskania korzyści majątkowej (oczywiście musi mieć świadomość zastępowania go przez sprawcę przestępstwa skarbowego)”¹¹. Działanie w interesie innego (zastępowanego) podmiotu nie musi koniecznie oznaczać działania z jego upoważnienia¹². Zaakceptować należy jurydyczny pogląd, że „odpowiedzialność posiłkowa polega na przerzuceniu odpowiedzialności za wykonanie kary majątkowej na osobę (podmiot) niewinną z punktu widzenia prawa karnego skarbowego, która nie ma bezpośredniego związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego”¹³. Jest to rodzaj akcesoryjnej i osobistej odpowiedzialności majątkowej innych podmiotów niżli sprawca właściwy¹⁴. W kontekście odpowiedzialności posiłkowej podnosi się, że jeżeli „zastępca prowadził cudze sprawy bez zlecenia czy bez zgody i wiedzy podmiotu, nie może być mowy o odpowiedzialności posiłkowej”¹⁵. W przypadku odpowiedzialnego posiłkowo, uiszcza on *de facto* grzywnę za sprawcę-skazanego, jednakże mimo to nie jest możliwe pociągnięcie go w rzeczonym przypadku do odpowiedzialności tytułem wykroczenia z art. 57 § 1 pkt 2 Kodeksu wykroczeń¹⁶. Działa on bowiem, realizując nałożony nań sądownie obowiązek prawny.

¹⁰ Por. tamże, Komentarz do art. 24, teza 2.

¹¹ T. Razowski, w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2017 [baza danych LEX], Komentarz do art. 24, teza 3.

¹² Podobnie: F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy...*, Komentarz do art. 24, teza 22.

¹³ Postanowienie SN z dnia 29 stycznia 2009 r., I KZP 28/08, OSNKW 2009, z. 2, poz. 14. Jednak dalsza wypowiedź SN wydaje się dyskusyjna: „lecz którą także obciąża się odpowiedzialnością majątkową wyłącznie ze względu na istnienie po jej stronie winy w zakresie wyboru czy nadzoru”. Por. J. Michalski, w: *Komentarz do kodeksu...*, Komentarz do art. 24.

¹⁴ F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy...*, Komentarz do art. 24, teza 5.

¹⁵ A. Wielgolewska, w: A. Piaseczny, A. Wielgolewska, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012 [baza danych LEX], Komentarz do art. 24, teza 2.

¹⁶ Ustawa z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń, tekst jednolity: Dz. U. z 2021 r. poz. 2008. Wskazany art. 57 § 1 pkt 2 Kodeksu wykroczeń *expressis verbis* stanowi: „Kto nie będąc osobą najbliższą dla skazanego lub ukaranego uiszcza za niego grzywnę, świadczenie pieniężne, kwotę pieniężną stanowiącą przedmiot przepadku, równowartość przepadku przedmiotów lub przedsiębiorstwa, kwotę pieniężną stanowiącą przedmiot przepadku korzyści majątkowej, równowartość przepadku korzyści majątkowej, nawiązkę, podlegającą zwrotowi korzyść majątkową stanowiącą kwotę pieniężną albo równowartość podlegającej zwrotowi korzyści majątkowej lub uiszcza odszkodowanie lub

Podnosi się częstokroć, że podstawą odpowiedzialności posiłkowej jest wina w zakresie wyboru czy nadzoru¹⁷, niemniej z przepisu art. 24 K.k.s. nie sposób tego wynioskować wprost. Jak też zauważa Tomasz Razowski: „z kształtującego podstawy (przesłanki) odpowiedzialności posiłkowej przepisu art. 24 § 1 K.k.s. językowo nijak nie da się wyczytać obłożenia jej stwierdzenia warunkiem wykazania obciążającej odpowiedzialnego posiłkowo winy w wyborze lub winy w nadzorze”¹⁸. Niemniej względy sprawiedliwościowe przemawiają za powiązaniem odpowiedzialności posiłkowej z winą w nadzorze lub wyborze po stronie odpowiedzialnego, nie zaś z odpowiedzialnością na zasadzie ryzyka jako takiego. Jednakże w doktrynie podnosi się także inaczej, że „jeżeli zastępowany przez sprawcę podmiot odniósł z przestępstwa skarbowego korzyść majątkową lub też mógł ją odnieść, to nawet jeżeli nie zawinił w wyborze lub nadzorze, wydaje się słuszne – biorąc pod uwagę wspomniane tendencje przekształcania się odpowiedzialności – aby poniósł ryzyko, na jakie jego działalność prowadzona przez zastępcę wystawia Skarb Państwa, jednostkę samorządu terytorialnego lub inny uprawniony podmiot”¹⁹.

Dla zaistnienia odpowiedzialności posiłkowej warunkiem *sine qua non* jest także, aby zastępowany podmiot odpowiedzialny posiłkowo odniósł (był beneficjentem) albo mógł odnieść (był potencjalnym beneficjentem) z popełnionego przestępstwa skarbowego jakąkolwiek korzyść majątkową²⁰. *In genere* ustawodawca

zadośćuczynienie lub ofiarowuje mu albo osobie dla niego najbliższej pieniądze na ten cel – podlega karze aresztu albo grzywny”.

- ¹⁷ Patrz przykładowo: postanowienie SN z dnia 29 stycznia 2009 r., I KZP 28/08, OSNKW 2009, z. 2, poz. 14; F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy...*, Komentarz do art. 24, teza 6; G. Skowronek, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2020 [baza danych Legalis], Komentarz do art. 24, s. 3 oraz M. Bojarski, w: *System Prawa Karnego...*, Komentarz do art. 24, s. 5. Szerzej odnośnie do koncepcji winy w wyborze lub nadzorze w kontekście odpowiedzialności odpowiedzialnego posiłkowo zob. J. Znamierowski, *O mankamentach instytucji odpowiedzialności posiłkowej w prawie karnym skarbowym*, Prokuratura i Prawo 2014, nr 7, s. 5–7 [baza danych Legalis].
- ¹⁸ T. Razowski, *Zakres podstawy faktycznej odpowiedzialności posiłkowej w prawie karnym skarbowym*, Prokuratura i Prawo 2010, nr 12, s. 2 [baza danych Legalis]. T. Razowski przeprowadza analizę kwestii winy w nadzorze i wyborze w perspektywie zagadnienia odpowiedzialności posiłkowej – tamże, s. 2–5.
- ¹⁹ L. Wilk, w: L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 4, Warszawa 2018 [baza danych Legalis], Komentarz do art. 24, s. 3.
- ²⁰ Jak zasadnie podnosi B. Polak: „istota instytucji odpowiedzialności posiłkowej odnosi się tylko do korzyści majątkowej w takim jej zakresie, w jakim uzyskuje ją bądź jest ona możliwa do uzyskania przez zastępowanego, bez znaczenia jest, czy również sam sprawca odniósł z popełnienia czynu zabronionego jakikolwiek profit” – B. Polak, *Materiałnoprawne przesłanki orzekania odpowiedzialności posiłkowej*, Prokuratura i Prawo 2014, nr 3, s. 2 [baza danych Legalis]. W. Kotowski i B. Kurzępa słusznie wskazują, że „w przypadku odpowiedzialności posiłkowej nie jest konieczne uzyskanie korzyści z przestępstwa sprawcy, lecz wystarczy tylko możliwość jej odniesienia. Sprawca musi jednak działać nie tylko na własny rachunek, ale także w interesie odpowiedzialnego, gdyż chodzi o sprawcę czynu prowadzącego cudze sprawy i to w sposób mogący co najmniej przysporzyć mu korzyści” – W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2007 [baza danych

w art. 53 § 13 K.k.s. wskazuje, że korzyścią majątkową lub osobistą jest korzyść zarówno dla siebie, jak i dla kogo innego. Zgodzić się należy z twierdzeniem, że w kontekście korzyści majątkowej chodzi „o każde, choćby przejściowe polepszenie sytuacji majątkowej”²¹, w tym także o kwotę pieniężną nienależnie zwróconą tudzież nienależnie umorzoną²². Zasadne jest także, że korzyść majątkowa to „nie tylko przysporzenie zwiększające stan aktywów, ale także zmniejszenie wysokości pasywów”²³. Niemniej do pociągnięcia podmiotu do odpowiedzialności posiłkowej konieczne jest także zaistnienie związku przyczynowego między przestępstwem skarbowym popełnionym przez sprawcę a korzyścią majątkową lub potencjalną korzyścią majątkową, jaką mógł odnieść podmiot posiłkowy zastępowany przez tegoż sprawcę, zgodnie z art. 24 § 1 K.k.s.²⁴

4. Obligatoryjność zastosowania

Ustawodawca określa w art. 24 § 1 K.k.s., że „za karę grzywny [...] czyni się [...] odpowiedzialną”. Wyrażenie „czyni się” wskazuje na obligatoryjne stosowanie odpowiedzialności posiłkowej w przypadkach określonych w rzeczonym przepisie²⁵. Przemawia za tym również art. 184 § 1 K.k.s., który stanowi, że podmiot odpowiedzialny posiłkowo uiszcza wymierzoną karę grzywny, jeżeli skazany nie zapłaci jej w terminie i zostanie stwierdzone, że nie można jej ściągnąć w drodze egzekucji. 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 (art. 53 § 40 K.k.s.). W kontekście niemożności ściąg-

LEX], Komentarz do art. 24, teza 3; dalej autorzy ci wskazują: „zob. T. Grzegorzczak, *Odpowiedzialność posiłkowa w obecnym prawie karnym skarbowym i w przyszłej u.k.s.*, Palestra 1997, nr 1–2, s. 24–25”.

²¹ T. Oczkowski, w: *Kodeks karny. Komentarz*, red. V. Konarska-Wrzošek, wyd. 3, Warszawa 2020 [baza danych LEX], Komentarz do art. 115 § 4, teza 1.

²² G. Łabuda, T. Razowski, w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2017 [baza danych LEX], Komentarz do art. 53 § 13, teza 3.

²³ Postanowienie SN z dnia 30 maja 2017 r., II KK 156/17, LEX nr 2298294. Por. wyrok SN z dnia 29 marca 2011 r., III KK 321/10, LEX nr 846388 oraz podobnie teza do wyroku SN z dnia 16 stycznia 2009 r., IV KK 269/08, OSNwSK 2009, z. 1, poz. 173.

²⁴ Por. F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy...*, Komentarz do art. 24, teza 24.

²⁵ Na obligatoryjność pociągnięcia do odpowiedzialności posiłkowej w sytuacji, o której mowa w art. 24 § 1 K.k.s., wskazuje się także w doktrynie – zob. tamże, Komentarz do art. 24, teza 14 i 17; G. Skowronek, *Kodeks karny skarbowy...*, Komentarz do art. 24, s. 2 oraz M. Bojarski, w: *System Prawa Karnego...*, Komentarz do art. 24, s. 5.

nięcia grzywny w drodze egzekucji z właściwego podmiotu sprawczego, zaaprobować należy pogląd Sądu Najwyższego, że „nie może być odpowiedzialną posiłkowo osoba, która sama ponosi odpowiedzialność karną w związku z tym samym przestępstwem, za które miałyby ponosić odpowiedzialność posiłkową w zakresie skazania na grzywnę jeszcze innej osoby”²⁶. Rozwiązanie odmienne byłoby – wydaje się – w rozważanym przypadku nielogiczne. Za zasadny uznać należy pogląd, że „w sytuacji współsprawstwa uniewinnienie jednego ze współoskarżonych może spowodować, iż zostanie on pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej”²⁷. *Prima vista* wydaje się, że na płaszczyźnie legalnej pociągnięcie podmiotu do odpowiedzialności posiłkowej nie stoi na przeszkodzie w pociągnięciu go do odpowiedzialności w kontekście ustawy z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary²⁸, o ile oczywiście zostaną spełnione przesłanki tejże odpowiedzialności, a rzeczony podmiot będzie podmiotem zbiorowym sprecyzowanym w przepisach tejże ustawy.

5. Uiszczanie kary grzywny lub równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów. Zamiana grzywny

Podmiot odpowiedzialny posiłkowo uiszcza wymierzoną karę grzywny lub równowartość pieniężną przepadku przedmiotów, jeżeli skazany nie zapłaci w terminie i zostanie stwierdzone, że nie można ściągnąć należności w drodze egzekucji (art. 184 § 1 i § 6 K.k.s.). W sytuacji gdy wymierzona kara grzywny lub równowartość pieniężna przepadku przedmiotów została uiszczona lub ściągnięta od skazanego w drodze egzekucji tylko w części, odpowiedzialność posiłkową zmniejsza się w sposób odpowiadający stosunkowi kwoty zapłaconej do wysokości orzeczonej kary (w przypadku kary grzywny) lub środka karnego (w przypadku równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów) (art. 184 § 2 K.k.s.). Art. 184 § 3 K.k.s. stanowi wprost, że jeżeli wymierzona kara grzywny została uiszczona lub ściągnięta od podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo tylko w części, przepisy art. 45 § 1, 2 i 4 oraz art. 46 Kodeksu karnego wykonawczego²⁹ stosuje się odpowiednio. Zgodnie z tymi przepisami, jeżeli egzekucja grzywny nieprzekraczającej stu dwudziestu

²⁶ Postanowienie SN z dnia 29 stycznia 2009 r., I KZP 28/08, OSNKW 2009, z. 2, poz. 14.

²⁷ F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy...*, Komentarz do art. 24, teza 15.

²⁸ Tekst jednolity: Dz. U. z 2020 r. poz. 358.

²⁹ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny wykonawczy, tekst jednolity: Dz. U. z 2021 r. poz. 53 (dalej: K.k.w.).

stawek dziennych okaże się bezskuteczna lub z okoliczności sprawy wynika, że byłaby ona bezskuteczna, sąd może zamienić grzywnę na pracę społecznie użyteczną, przyjmując, że dziesięć stawek dziennych jest równoważnych miesięcowi pracy społecznie użytecznej, z zaokrągleniem w górę do pełnego miesiąca. Pracę społecznie użyteczną określa się w miesiącach oraz ustala wymiar godzin pracy od 20 do 40 godzin w stosunku miesięcznym, kierując się wskazaniem zawartym w art. 53 Kodeksu karnego³⁰ (art. 45 § 1 K.k.w.). Do wykonywania pracy, o której mowa w art. 45 § 1 K.k.w., stosuje się odpowiednio przepisy art. 53–58 i art. 60 K.k.w. (art. 45 § 2 K.k.w.), natomiast na postanowienie w przedmiocie zamiany grzywny na pracę społecznie użyteczną przysługuje zażalenie (art. 45 § 4 K.k.w.). Zgodnie z art. 46 § 1 K.k.w., jeżeli egzekucja grzywny okazała się bezskuteczna lub z okoliczności sprawy wynika, że byłaby bezskuteczna, sąd zarządza wykonanie zastępczej kary pozbawienia wolności, gdy skazany oświadczy, że nie wyraża zgody na podjęcie pracy społecznie użytecznej zamienionej na podstawie art. 45 albo uchyla się od jej wykonania, lub (pkt 1) zamiana grzywny na pracę społecznie użyteczną jest niemożliwa lub niecelowa (pkt 2). Zgodnie z art. 46 § 2 K.k.w., zarządzając wykonanie zastępczej kary pozbawienia wolności, przyjmuje się, że jeden dzień pozbawienia wolności jest równoważny dwóm stawkom dziennym grzywny, a kara zastępcza nie może przekroczyć 12 miesięcy pozbawienia wolności, jak również górnej granicy kary pozbawienia wolności za dane przestępstwo, a jeżeli ustawa nie przewiduje za dane przestępstwo kary pozbawienia wolności, górna granica zastępczej kary pozbawienia wolności nie może przekroczyć 6 miesięcy. Wedle art. 46 § 4 K.k.w., w przypadku gdy grzywna została uiszczona lub ściągnięta w drodze egzekucji tylko w części albo tylko w części została wykonana w formie pracy społecznie użytecznej, sąd, zarządzając wykonanie zastępczej kary pozbawienia wolności, określa jej wymiar według zasad przewidzianych w art. 46 § 2 lub 3 K.k.w.³¹ Do wykonywania pracy, o której mowa w art. 45 § 1 K.k.w., stosuje się odpowiednio przepisy art. 53–58 i art. 60 K.k.w. (art. 45 § 2 K.k.w.). Na postanowienie w przedmiocie zamiany grzywny na pracę społecznie użyteczną przysługuje zażalenie (art. 45 § 4 K.k.w.). Niemniej względem podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo nie jest możliwe zastosowanie zastępczo – w stosunku do odpowiedzialności za karę grzywny – form represji prawnokarnej, określonych w art. 45 § 1 i 2 oraz art. 46 § 1, 2 i 3 K.k.w. Jak bowiem ustawodawca określa wprost w art. 184

³⁰ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, tekst jednolity: Dz. U. z 2021 r. poz. 2345.

³¹ Art. 46 § 3 K.k.w. określa, że przepisy art. 46 § 1 i 2 K.k.w. stosuje się odpowiednio do grzywny określonej kwotowo, z tym że jeden dzień pozbawienia wolności jest równoważny grzywnie w kwocie od 20 do 4000 złotych. Przepis ten reguluje zatem kwestie związane z grzywną określaną kwotowo. Odnosi się więc do wykroczeń skarbowych, które *in genere* pozostają poza przedmiotem podejmowanej analizy badawczej.

§ 4 K.k.s., w stosunku do podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo nie stosuje się wykonania pracy społecznie użytecznej ani zastępczej kary pozbawienia wolności. Jak podnosi się w doktrynie, „przepis art. 184 § 4 K.k.s. – z uwagi na to, że odpowiedzialność posiłkowa ma wyłącznie majątkowy charakter – nie pozostawia przy tym złudzeń co do tego, że w przywołanej sytuacji chodzi o wykonanie pracy społecznie użytecznej oraz zastępczej kary pozbawienia wolności przez skazanego”³². Zauważa się również, że „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”³³.

6. Odpowiedzialność karna – odpowiedzialność posiłkowa

Odpowiedzialność posiłkowa z art. 24 K.k.s. nie przynależy w sensie ścisłym odpowiedzialności karnej – w tym grożącej za popełnienie deliktu karnego skarbowego – bowiem ta związana jest z popełnieniem czynu zabronionego pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia (art. 42 ust. 1 zd. 1 Konstytucji RP³⁴). Tenże czyn (działanie albo zaniechanie), zdefiniowany i zrealizowany w czasie jego penalizacji przez Kodeks karny skarbowy i określony tamże jako przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe (art. 1 § 1, art. 53 § 2 i 3, art. 20 § 1 i 2, art. 46 K.k.s.), musi być nadto społecznie szkodliwy w stopniu wyższym niż znikomy (art. 1 § 2 K.k.s.), zawiniony (art. 1 § 3 K.k.s.), przy czym może być to czyn wyłącznie człowieka zdolnego faktycznie i legalnie do ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej³⁵, co wynika prócz tego m.in. z samej konstrukcji odpowiedzialności karnej i jej przesłanek. Odpowiedzialność posiłkowa jest odpowiedzialnością związaną z dolegliwością finansową nałożoną na sprawcę prze-

³² T. Razowski, w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, Komentarz do art. 184, teza 4.

³³ T. Grzegorzczuk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 4, Warszawa 2009 [baza danych LEX], Komentarz do art. 184, teza 3. Dalej autor ten pisze: „np. ze względu na śmierć odpowiedzialnego (nie obciąża ona spadku – art. 25 § 2) czy wznowienie postępowania w zakresie tej odpowiedzialności (art. 170). Wobec odpowiedzialnego posiłkowo nie stosuje się zastępczej kary pozbawienia wolności za grzywnę ani pracy społecznie użytecznej (art. 184 § 4)”.

³⁴ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483.

³⁵ Jak zauważa się w judykaturze: „w zakresie zaś postępowania karnego skarbowego spółka cywilna, jako podatnik, nie może popełnić przestępstwa ani wykroczenia. Może je popełnić jedynie osoba fizyczna” – wyrok NSA z dnia 2 sierpnia 2005 r., I FSK 441/05, LEX nr 172972.

stępstwa skarbowego³⁶. Przepęstwa skarbowego, dla którego – *in globo*, co wynika z art. 53 § 2 K.k.s. – charakterystyczne jest ustawowe zagrożenie karą: grzywny w stawkach dziennych, ograniczenia wolności lub pozbawienia wolności. Dolegliwość finansowa, o której mowa, wiąże się z wymierzonymi sprawcy karą grzywny lub środkiem karnym ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów. Legalnie odpowiedzialność posiłkowa tyczyć się może: a) całościowej (pełnej, zupełnej) odpowiedzialności za karę grzywny lub ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, albo b) częściowej (niepełnej, niezupełnej, niecałkowitej) odpowiedzialności za karę grzywny lub ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów. Toteż należy zaaprobować pogląd, że „podmiot odpowiedzialny posiłkowo można obarczyć odpowiedzialnością za całą grzywnę i całą równowartość pieniężną przepadku przedmiotów; za część grzywny i część równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów; za całość grzywny i część równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów; za część grzywny i całość równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów”³⁷. Odpowiedzialność posiłkowa nie tyczy się kosztów postępowania³⁸, a „ustaje” „wraz z uiszczeniem przez skazanego lub ściągnięciem od niego wymierzonej mu kary grzywny”³⁹.

7. Obowiązek zwrotu korzyści majątkowej

Ustawodawca wprowadza w art. 24 § 5 K.k.s. instytucję autonomiczną od odpowiedzialności posiłkowej⁴⁰. Jak stanowi tenże przepis, 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 terytorialnego⁴¹; nie dotyczy to korzyści majątkowej podlegają-

³⁶ M. Bojarski, w: *System Prawa Karnego...*, Komentarz do art. 24, s. 5.

³⁷ V. Konarska-Wrzošek, w: *Kodeks karny skarbowy...*, Komentarz do art. 24, teza 4.

³⁸ Inaczej: A. Banasik, *Odpowiedzialność posiłkowa w prawie karnym skarbowym*, *Nieruchomości* 2006, nr 10, s. 1 [baza danych Legalis].

³⁹ W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy...*, Komentarz do art. 24, teza 28.

⁴⁰ Podobnie L. Wilk podnosi, że jest to instytucja odrębna od odpowiedzialności posiłkowej – zob. L. Wilk, w: L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 4, Warszawa 2018 [baza danych Legalis], Komentarz do art. 24, s. 2.

⁴¹ Na obligatoryjność zwrotu korzyści majątkowej na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego zwracają uwagę również: F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy...*, Komentarz do art. 24, teza 14. Na obligatoryjność orzeczenia obowiązku zwrotu korzyści majątkowej wskazuje także: M. Bojarski, w: *System Prawa Karnego...*, Komentarz do art. 24, s. 7.

cej zwrotowi na rzecz innego uprawnionego podmiotu. Zobowiązanie określone w art. 24 § 5 K.k.s. jest niezależne od powiązań między sprawcą przestępstwa skarbowego a zobowiązanym podmiotem, który odniósł korzyść z tego przestępstwa skarbowego⁴². Jak zauważa się w literaturze przedmiotu, „regulacja ta ma na celu niedopuszczenie do pozostawienia nienależnej korzyści majątkowej pochodzącej z przestępstwa skarbowego w rękach osób niemających do niej tytułu prawnego”⁴³, a nawet „podmiot, który uzyskał korzyść majątkową, może nie mieć nic wspólnego z odpowiedzialnością posiłkową”⁴⁴. Trafnie zauważa Feliks Prusak, że „analiza instytucji odpowiedzialności posiłkowej oraz obowiązku zwrotu korzyści majątkowej uzyskanej z cudzego przestępstwa ujawnia zasadnicze różnice. Obowiązek zwrotu korzyści majątkowej nakładany jest wtedy, gdy podmiot rzeczywiście taką korzyść majątkową uzyskał. W przypadku odpowiedzialności posiłkowej wystarczy, że podmiot mógł uzyskać korzyść z przestępstwa skarbowego”⁴⁵.

Zakończenie

Odpowiedzialność posiłkowa jest instytucją występującą w przestrzeni prawnej prawa karnego skarbowego, nieznaną prawu karnemu „powszechnemu” czy „powszechnemu” prawu wykroczeń. Nie jest odpowiedzialnością *stricte* karną – o której mowa w art. 42 ust. 1 zd. 1 Konstytucji RP (zgodnie z tym przepisem odpowiedzialności karnej podlega tylko ten, kto dopuścił się czynu zabronionego pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia) – lecz finansową, godzącą w sferę majątkową odpowiedzialnego posiłkowo. Nałożona może być na osobę fizyczną, osobę prawną czy ułomną osobę prawną – zarówno jako odpowiedzialność pojedyncza (w stosunku do podmiotu), jak i multiodpowiedzialność (w stosunku do podmiotów). Do pociągnięcia do odpowiedzialności posiłkowej podmiotu konieczne jest, aby sprawcą przestępstwa skarbowego (tyczy się bowiem wyłącznie przestępstw skarbowych, nie zaś wykroczeń skarbowych) był zastępca tego podmiotu prowadzący jego sprawy jako pełnomocnik, zarządca, pracownik lub działający w jakimkolwiek innym charakterze, a tenże zastępowany podmiot odniósł (faktycznie) albo mógł odnieść (potencjalnie) z popełnionego przestęp-

⁴² Por. V. Konarska-Wrzosek, w: *Kodeks karny skarbowy...*, Komentarz do art. 24, teza 7.

⁴³ Tamże.

⁴⁴ T. Razowski, w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, Komentarz do art. 24, teza 11.

⁴⁵ F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy...*, Komentarz do art. 24, teza 13.

stwa skarbowego jakkolwiek korzyść majątkową. W sytuacji spełnienia tych warunków, nakładana jest na tenże podmiot odpowiedzialność posiłkowa. Niemniej 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. Mankamentem konstrukcji instytucji odpowiedzialności posiłkowej z art. 24 K.k.s. jest brak wyrażenia wprost w przepisie karnoskarbowym jej związku z winą w nadzorze lub wyborze po stronie odpowiedzialnego. Nadto wydaje się nazbyt punitywne i spekulatywne możliwość zastosowania odpowiedzialności posiłkowej w przypadku, gdy odpowiedzialny posiłkowo nie odniósł, lecz mógł odnieść z popełnionego przestępstwa skarbowego jakkolwiek korzyść majątkową. Zdroworozsądkowo, może to w konkretnych przypadkach w praktyce budzić uzasadnione wątpliwości natury etycznej. Toteż *de lege ferenda* wydaje się zasadne wprowadzenie w tymże kontekście stosownych rozwiązań. Nader istotne jest, aby omawiana instytucja odpowiedzialności posiłkowej, umiejscowiona w Kodeksie karnym skarbowym, zarówno w praktyce stosowania, jak i w materii swojej regulacji opierała się – i aby nie było po temu wątpliwości – o aksjomat słuszności i sprawiedliwości.

Bibliografia

- Banasik A., *Odpowiedzialność posiłkowa w prawie karnym skarbowym*, Nieruchomości 2006, nr 10 [baza danych Legalis].
- Bojarski M., w: *System Prawa Karnego*, t. 11. *Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe*, red. M. Bojarski, wyd. 2, Warszawa 2018 [baza danych Legalis].
- Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 4, Warszawa 2009 [baza danych LEX].
- Konarska-Wrzosek V., w: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. I. Zgoliński, Warszawa 2018 [baza danych LEX].
- Kotowski W., Kurzępa B., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2007 [baza danych LEX].
- Łabuda G., Razowski T., w: Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2017 [baza danych LEX].
- Michalski J., *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego*, t. 1. *Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Warszawa 2000 [baza danych LEX].
- Oczkowski T., w: *Kodeks karny. Komentarz*, red. V. Konarska-Wrzosek, wyd. 3, Warszawa 2020 [baza danych LEX].
- Polak B., *Materialnoprawne przesłanki orzekania odpowiedzialności posiłkowej*, Prokuratura i Prawo 2014, nr 3 [baza danych Legalis].

- Prusak F., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, t. 1. Art. 1–53, Kraków 2006 [baza danych LEX].
- Razowski T., *Zakres podstawy faktycznej odpowiedzialności posiłkowej w prawie karnym skarbowym*, *Prokuratura i Prawo* 2010, nr 12 [baza danych Legalis].
- Skowronek G., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2020 [baza danych Legalis].
- Wielgolewska A., w: Piaseczny A., Wielgolewska A., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012 [baza danych LEX].
- Wilk L., w: Wilk L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 4, Warszawa 2018 [baza danych Legalis].
- Znamierowski J., *O mankamentach instytucji odpowiedzialności posiłkowej w prawie karnym skarbowym*, *Prokuratura i Prawo* 2014, nr 7 [baza danych Legalis].