

UNIWERSYTET GDAŃSKI
WYDZIAŁ PRAWA I ADMINISTRACJI

Paweł Świder

ROZPRAWA DOKTORSKA

**BŁĄD CO DO PRAWA W PRAWIE KARNYM SKARBOWYM A
WSPÓLMIERNOŚĆ OCHRONY OBYWATELSKIEJ W KONTEKŚCIE JAKOŚCI
PRAWA PODATKOWEGO**

Praca doktorska napisana pod opieką naukową

dr hab. Wojciecha Zalewskiego, prof. UG

w Katedrze Prawa Karnego Materialnego i Kryminologii

Promotor pomocniczy - dr hab. Przemysław Panfil, prof. UG

Gdańsk 2026

WSTĘP

Błąd co do prawa jest szczególną instytucją prawa karnego. Z jednej strony ugruntowana jest w sztywnych jego ramach, z drugiej zaś sięga do zjawisk wykraczających poza prawo karne, a nawet poza prawo w ogóle. Instytucja ta stanowi nadto ilustrację rozwoju prawa karnego powiązanego z rozwojem człowieka i nauki jako takiej, ponieważ fundamentalne kwestie, jakie występują przy ocenie występowania błędu co do prawa są możliwe do ustalenia dzięki zdobyczom nauk o człowieku - nauk humanistycznych, społecznych czy biologicznych.

Wybór tematu pracy uzasadnia chęć kierunkowego zbadania zachodzących na siebie różnych gałęzi prawa - są nimi prawo karne oraz prawo podatkowe. Przedmiot pracy dotyczy zbiegu tych dziedzin prawa oraz uwzględnia jakość prawa podatkowego rozumianą zarówno w odniesieniu do jego procedowania i ustanawiania, jak i zakresu przedmiotowego. Temat pracy został podyktowany brakiem opracowań na temat błędu co do prawa w kodeksie karnym skarbowym jako samodzielnej instytucji i wpływu prawa podatkowego na tę instytucję. Kolejno zauważenia wymaga, że brak jest, jak dotąd, badań poddających tę instytucję analizie w kontekście jej styku z prawem podatkowym. Instytucja ta, chociaż nie jest *novum* legislacyjnym wymaga przeprowadzenia badań empirycznych, których wyniki odpowiedzą m.in. na pytanie o jej stosowanie w praktyce oraz pozwolą na poczynienie dalszych wniosków na tle odpowiedzialności karnej i podatkowej w powiązaniu z kwestią świadomości prawnej obywateli i jakości prawa podatkowego.

Celem pracy jest próba odnalezienia modelu prawnego, który będzie dążył do zapewnienia obywatelom adekwatnej (współmiernej) do jakości prawa podatkowego ochrony przed odpowiedzialnością podatkową i karnoskarbową wobec czynów nieobjętych świadomością niezgodności z prawem. W dotychczasowej literaturze nie sposób odnaleźć bezpośrednich powiązań między błędem co do karalności w ujęciu kodeksu karnego skarbowego a jakością prawa podatkowego. Kontekst postawionego problemu naukowego jest niezgłębiony, chociaż niewątpliwie jest rzeczywisty i istotny.

W pracy formułuję następującą tezę główną: jakość prawa podatkowego jest niska i jest ono powszechnie niezrozumiałe, a mimo to podatnik na tej podstawie nie może uchylić się od odpowiedzialności karnoskarbowej za czyny, które nie były objęte jego świadomością karalności.

Do udowodnienia powyższej tezy niezbędne jest przedstawienie następujących hipotez badawczych:

- 1) błąd jest naturalną postawą ludzką determinowaną czynnikami wewnętrznymi i zewnętrznymi,
- 2) jakość prawa podatkowego jest niska i jest ono powszechnie niezrozumiałe,
- 3) podatnik nie może uchylić się od odpowiedzialności karnoskarbowej za czyny, które nie były objęte jego świadomością karalności na podstawie niskiej jakości prawa podatkowego,
- 4) błąd co do karalności nie stanowi adekwatnej ochrony praw obywatelskich wobec jakości obowiązującego prawa podatkowego.

Zastosowana w niniejszej rozprawie metodologia badawcza opiera się na metodzie formalno-dogmatycznej, teoretycznoprawnej, historycznoprawnej oraz socjologicznej, a także na elementach metody komparatystycznej. Praca zawiera rozważania teoretyczne, rys historyczny oraz pewną próbę porównawczą na tle międzynarodowego prawa karnego. W rozprawie znajdują się także rozważania interdyscyplinarne, co jest niezbędne do poznania podstaw błędu co do karalności oraz nieznajomości prawa podatkowego w szerszym kontekście, czyli błędzenia, jako zjawiska typowego dla człowieka i zasadności jego usprawiedliwiania.

Rozprawa doktorska podzielona została na VII rozdziałów oraz zakończenie. W rozdziale I omówiłem zjawisko błędu jako zachowania człowieka z perspektywy języka, w tym języka prawa i nakreśliłem problematykę związaną z treścią normy prawnej, także w odniesieniu do filozoficznego ujęcia błędu, w tym w świetle nauki filozofii prawa.

Rozdział II stanowi omówienie rozwiązań prawnych obejmujących instytucję błędu jako takiego dzieląc jej charakterystykę według cech i zakresu prawa prywatnego (prawa cywilnego, prawa handlowego) oraz prawa publicznego (prawa administracyjnego, prawa podatkowego). Rozdział III poświęcony został rysowi historycznemu błędu co do prawa w polskim prawodawstwie karnym poczynając od najstarszych źródeł prawa i przyjmowanych (lub nie) modeli usprawiedliwiania zachowania sprawcy w kontekście braku świadomości obowiązujących norm o charakterze karnym.

Rozdział IV ma charakter dogmatycznej analizy błędu co do prawa w jego obecnie obowiązującym zakresie w perspektywie prawnokarnej, zarówno w odniesieniu do kodeksu karnego i jego modelu błędu co do bezprawności, jak i kodeksu karnego skarbowego w jego modelu błędu co do karalności.

Rozdział V poświęcony został prawu podatkowemu oraz rzeczywistości prawodawczej, pod którym to pojęciem szeroko kryje się proces legislacyjny w wielu jego wymiarach, zarówno

w odniesieniu do ilości, jak i jakości stanowionego prawa oraz samego procesu legislacyjnego, z jakim mamy do czynienia w dłuższej perspektywie czasowej. Rozdział ten przedstawia model wynikający z norm konstytucyjnych i ustaw powszechnych, a który kształtuje proces rzetelnej legislacji oraz stan tej legislacji w rzeczywistości prawodawczej.

W kolejnym rozdziale zwróciłem szczególną uwagę na odpowiedzialność karnoskarbową w świetle obowiązywania prawa podatkowego. W rozdziale VI znajduje się analiza szczególnych zagadnień odpowiedzialności karnej odnoszących się z jednej strony do wymogów konstytucyjnych i systemowych nakładających na prawodawcę konkretne obowiązki przy jednoczesnym nałożeniu obowiązku przestrzegania przepisów prawa przez obywateli. Styk obowiązków obu „stron” jest szczególnie interesujący w kontekście problematyki tej pracy, czyli tego, czy wywiązywanie się (lub nie) przez prawodawcę z jego obowiązków może wpływać na wywiązywanie się (lub nie) przez obywatela z jego obowiązków.

Rozdział VII zawiera część empiryczną, która została podzielona na dwie części. Zdecydowałem się na dualizm badań, aby określić problematykę pracy w ocenie prawników lub osób stosujących prawo karne skarbowe w praktyce w swojej pracy i w odniesieniu do badań o otwartym charakterze socjologicznym.

Pierwsze badania zostały przeprowadzone wśród kilku grup zawodowych spotykających się (lub mogących spotkać się) z instytucją błędu co do karalności oraz nieświadomości co do zakresu prawa podatkowego w praktyce. Przyjęta metodologia oraz próba badawcza miały za cel zobrazować błąd co do prawa w jego praktycznym wymiarze na obszarze apelacji gdańskiej. W ankiecie znajdują się odniesienia do problematyki tej pracy w jej ujęciu jakości prawa podatkowego, wpływu obowiązywania prawa podatkowego na świadomość obywateli i wskazywania przez nich na te okoliczności, wątpliwości co do prawa podatkowego, oceny obecnego modelu błędu co do karalności opisanego w kodeksie karnym skarbowym wraz z odniesieniem się do próby ustalenia zakresu występowania odnośnej instytucji w praktyce oraz zasadności rozróżnienia błędu co do prawa w kodeksie karnym i kodeksie karnym skarbowym.

W drugiej części przeprowadziłem badania ankietowe na otwartej grupie ankietowanych. Pole badawcze częściowo było podobne do tego z pierwszych badań w zakresie analizy powszechnego rozumienia (lub jego braku) prawa podatkowego, orientacji co do obowiązywania błędu co do karalności. Badaniami objęty został wpływ prawa podatkowego na

postawy podatników oraz ich odpowiedzialność podatkową i karnoskarbową oraz ocenę czy ochrona podatników w kontekście jakości prawa podatkowego jest wystarczająca. Reasumując należy wskazać, że przeprowadzone badania mają odpowiadać założeniom co do ich zakresu i liczebności zebranych danych, co miało pozwolić na poczynienie analizy i wyciągnięcie płynących z nich wniosków. Wyniki badań w powiązaniu z częścią teoretyczną pracy mają pozwolić na zweryfikowanie hipotez badawczych oraz dokonanie podsumowania i określenie postulatów, jakie mogłyby odmienić funkcjonowanie obywateli dążąc do udowodnienia tezy głównej. Zgłaszane postulaty odnoszą się zarówno do działań legislacyjnych, jak i działań kładących nacisk na przemodelowanie podejścia państwa do edukacji prawnej i skonstruowania systemowych rozwiązań realnie wspierających obywatelom w rozwiązywaniu istotnych dla nich kwestii o charakterze prawnopodatkowym i karnoskarbowym.

I. ROZDZIAŁ I - POJĘCIE BŁĘDU

Wśród licznych definicji prawa jako narzędzia oddziaływania społecznego wskazuje się m.in., że jest to nakazanie przez władzę określonego zachowania pod groźbą zastosowania przymusu¹. Prawo jest sposobem komunikowania się prawodawcy ze społeczeństwem. Jednostka, aby mogła wywiązywać się z nakazów i zakazów ustanowionych w prawie musi je znać, rozumieć i mieć możliwość ich zastosowania, zatem fundamentalną kwestią pozostaje jakość tego komunikatu.

Wyrażanie komunikatów przez kompetentny organ władzy publicznej poprzez uchwalanie i ogłaszanie przepisów prawnych daje możliwość wywiązania się przez społeczeństwo z obowiązku znajomości prawa. Próby realizacji tych obowiązków nacechowane są pewnym ryzykiem popadnięcia w błąd w postaci niezrozumienia czy niewłaściwego rozumienia treści przepisów prawnych. Jednym z najdonioślejszych problemów prawa w ogóle jest problem jego rozumienia.

1.1. BŁĄD W ROZUMIENIU JĘZYKOWYM

Język jest podstawowym narzędziem do poznawania świata przez jednostkę i jako podstawowy środek komunikacji daje wyraz podlegającym mu normom. Język nierzadko powoduje trudności, ponieważ jednostki najczęściej nie są w stanie pojąć wszystkich jego reguł, wpływając

¹ J. Austin, *The province of jurisprudence determined and the uses of the study of jurisprudence*, Londyn 1954, s. 157.

na kształt języka, aby go dostosować do swoich potrzeb lub możliwości, stąd jednostka ma skłonność do oceniania, że język to coś niepojętego, prawie odrębnego i niezależnego od siebie². Błędem językowym jest posłużenie się niezgodnością z obowiązującymi regułami, odstępstwo od normy, inaczej pomyłka³. Błąd w znaczeniu językowym to wypowiedź lub wyrażenie, która jest niezgodna z obowiązującymi regułami uznawanymi jako normy językowe. Trudno jest jednak mówić o określonej normie, ponieważ współcześnie nie istnieje norma wzorcowa języka, co więcej - także powszechnie dziś obowiązująca norma użytkowa stała się mniej wyrazista, trudności sprawia jej wyraźne oddzielenie od normy potocznej, regionalnej i profesjonalnej⁴. Znaczenie zyskuje norma użytkowa rozumiana jako język będący praktycznym narzędziem przekazu informacji, czy perswazji. Norma ta jest jednak zmienna. Bywa, że to, co błędne kiedyś dzisiaj staje się zgodne z normą lub przynajmniej jest akceptowalne.

Współcześnie uznaje się normę za rodzaj konwencji, jako że cechuje ją właściwa konwencji ambiwalencja, czyli z jednej strony stałość, z drugiej zaś skłonność do zmiany. Jakkolwiek naukowcy uznają, że język nie ma granic⁵, ponieważ jest płynny, zmienny, obecnie tendencja *usus* kwalifikowana jest przez pewną skrótowość. Każda z dziedzin odniesienia dokonuje własnej interpretacji części języka, którą jest zainteresowana, nadto wprowadza do niego własne elementy. Rodzi to pewne podobieństwa w stosunku do wykładni prawa służącej dokonywaniu interpretacji przepisów budzących wątpliwości. Normy językowe (podobnie jak prawne) są nierzadko dalece skomplikowane a zjawisko popełniania błędów jest powszechne. Wynika to nie tylko z niedoskonałości materiału ludzkiego. Źródłem błędu może być sam język. Znane są przypadki różnic w statusie tej samej formy fleksyjnej, odnośnie której jeden słownik uznaje ją za poprawną, inny neguje jej poprawność. Nasuwa się pytanie, czy skoro na gruncie języka polskiego zachodzą wątpliwości co do uznawania norm, ich kształtu i granic norm języka, to czy może to mieć wpływ na język prawny?

1.2. JĘZYK PRAWA

Prawo wyrażone jest w określonym języku, najczęściej w formie tekstu pisanego, chociaż nie wyłącznie. Niewątpliwie, żeby zrozumieć spisane prawo niezbędna jest znajomość języka,

² J. Rozwadowski, *O zjawiskach i rozwoju języka*, Kraków 1950, s. 10.

³ S. Skorupka, H. Auderska, Z. Łempickia (red.), *Mały słownik języka polskiego*, Warszawa 1968, s. 50.

⁴ G. Sawicka, *W poszukiwaniu granic normy językowej i komunikacyjnej*, [w:] *Norma językowa w aspekcie teoretycznym i pragmatycznym*, A. Piotrowicz, M. Witaszek-Samborska K. Skibiski (red.), Poznań 2001, s. 57 i nast.

⁵ E. Coseriu, *Synchronie, Diachronie und Geschichte. Das Problem des Sprachwandels*, Monachium 1974, s. 59.

w którym jest wyrażone. Może to być niewystarczające, gdyż nierzadko niezbędna okazuje się wiedza o prawie zakładająca kompetencję posługiwania się językiem wyrażającym normy prawne, a więc językiem specjalnym. Lektura tekstów prawnych dowodzi, że zdolność ich rozumienia wykracza poza zakres rozumienia na poziomie języka potocznego lub języka powszechnego. Język prawny często wymaga dodatkowej wiedzy i wysiłku intelektualnego, aby móc nie tylko zrozumieć sens normy oraz jej znaczenie, ale także, aby zrozumieć jej zakres. Język prawny jest fragmentem języka polskiego, zachowuje jego cechy. Jest zatem komunikatem kierowanym do adresatów za pomocą tekstu wyrażonego w określonym języku. Prawo wyrażone tekstem prawnym przede wszystkim ma wpływać na ludzkie zachowanie, wywoływać w nim pewne reakcje; spełnia zatem funkcje wpływające, wyróżniające, opisujące oraz performatywne - pokazuje powinność zachowań⁶.

Elementem wypowiedzi językowej jest tekst prawny rozumiany jako usystematyzowany kompleks wypowiedzi tworzonych w przewidzianej prawem formie przez podmiot mający do tego kompetencję, który to tekst zostaje odpowiednio ogłoszony i opublikowany⁷. Zasada ta została wprost wyrażona w art. 88 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.⁸ stanowiącym, że warunkiem wejścia w życie ustaw, rozporządzeń oraz aktów prawa miejscowego jest ich ogłoszenie. Samo ustanowienie normy prawnej nie jest wystarczające. Aby móc egzekwować normy prawne stosowane są sankcje lub gratyfikacje. Normy sankcjonujące występują na przykład w ustawie kodeks karny, gdzie opisane zostały konsekwencje niedozwolonych zachowań człowieka w postaci grożących mu kar lub innych środków przewidzianych w tej ustawie⁹. Prawo stosuje również pewne gratyfikacje, ulgi, odliczenia czy zwolnienia, które stosowane są na przykład w prawie podatkowym¹⁰.

Reed Dickerson zwracał uwagę na potrzebę relatywizacji treści według możliwości poznawczych odbiorców¹¹, aby dostosować jakość prawa do jego adresatów. Z tezą tą należy się zgodzić. Ważne jest, aby w społeczeństwie ukształtowana była taka znajomość prawa, przy którym obywatel potrafi zachowywać się zgodnie z jego przepisami, natomiast w razie potrzeby

⁶ J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Wrocław 1990, s. 27.

⁷ T. Chauvin, T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2014, s. 80.

⁸ Dz. U. 1997, nr 78, poz. 483 ze zm.

⁹ Przykładem może być art. 155 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny, Dz. U. 2025, poz. 383 ze zm., stanowiącym, że kto nieumyślnie powoduje śmierć człowieka, podlega karze pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5.

¹⁰ Za przykład może stanowić instytucja ulgi rodzinnej wynikająca z art. 27f ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. roku o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. 2026, poz. 592 ze zm.

¹¹ R. Dickerson, *The Interpretation and application of statutes*, Boston-Toronto 1975, s. 187 - za J. Wróblewski, *Rozumienie... op. cit.*, s. 103-104.

mógł dotrzeć do źródeł informacji, których potrzebuje¹². Jest to niezbędne minimum świadomości prawnej, aby w ogóle funkcjonować w systemie prawa. Prawo jest normatywnym środkiem regulacji, który działa zawsze poprzez ludzką świadomość, tzn. norma prawna nie może oddziaływać na osobę, jeśli ta osoba nie zna jej treści¹³.

1.2.1. PROBLEMY INTERPRETACYJNE

Poznanie wzoru postępowania, jaki został zawarty w ustawie pozwala ustalić jej sens w ujęciu interpretacyjnym. Lech Morawski wskazywał, że interpretatorowi prawa wolno jest korzystać z wszelkich materiałów, które są relewantne dla ustalenia sensu interpretowanego przepisu prawnego¹⁴. Przy próbach rozumienia prawa w zakresie zdekodowania normy ujętej w przepisy prawne napotykamy na problem poprawności związanej z interpretacją prawa. Po pierwsze zasady wykładni nie są zasadami ustawowo obowiązującymi. Nadto jest ich kilka, spośród których każda może wskazywać na inny wynik, zaś ich hierarchia nie zawsze jest jednoznaczna. Zasady wykładni nakazują sposób operowania znakami wchodzącymi do systemu tak zwanych źródeł prawnych i obowiązują one o tyle, o ile same stanowią sens tych źródeł¹⁵. To, z czego można wnioskować jest immanentnie związane z właściwościami języka i systemu prawnego. Wykładnia prawa nie może być niezgodna z tymi właściwościami. System norm prawnych wyrażanych przepisami prawnymi powinien cechować się niesprzecznością i zupełnością. Norma prawna tym różni się od przepisu prawnego, że ten ostatni stanowi pojedynczą wypowiedź sformułowaną w języku prawnym, stanowiącą całość gramatyczną, zawartą w tekście aktu normatywnego i wyodrębniona jest jako poszczególne elementy¹⁶.

Rada Języka Polskiego swoimi badaniami nad językiem prawa objęła m.in. język orzeczeń sądowych¹⁷. Już wiele lat temu w analizowanych przez tę instytucję orzeczeniach z lat 2002-2004 dostrzeżono zawiłości składniowe, a także nasycenie terminami prawnymi, co daje się uzasadnić charakterem tych tekstów, ale - w opinii Rady - nie powinno to być ich cechą dominującą. Pojawiające się w orzeczeniach błędy językowe są czasem związane właśnie z gwarą zawodową prawników. Pomimo tych błędów językowych Rada Języka Polskiego

¹² F. Studnicki, *Znajomość i nieznanie prawa*, Państwo i Prawo, 1962, nr 4, s. 579-582; L. L. Fuller, *The Morality of Law*, Londyn 1964, s. 49, 59.

¹³ L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2008, s. 28.

¹⁴ *Ibidem*, s. 155.

¹⁵ S. Frydman, *Dogmatyka prawa w świetle socjologii*, [w:] *Ogólna nauka o prawie. Tom I*, B. Wróblewski (red.), Wilno 1936, s. 181-182.

¹⁶ T. Chauvin, T. Stawicki, P. Winczorek, *op. cit.*, s. 120.

¹⁷ Dostęp internetowy poprzez stronę pod adresem: http://www.rjp.pan.pl/index.php?option=com_content&view=article&id=71:raport-o-stanie-ochrony-jzyka-polskiego-za-lata-2003-2004&catid=42&Itemid=75, dostęp w dniu 25.02.2022 r.

oceniła, że orzeczenia sądowe na ogół spełniają wymaganie zrozumiałości, można więc uznać, że są funkcjonalne językowo.

1.2.2. ZNAJOMOŚĆ I ROZUMIENIE PRAWA

Przestrzeganie prawa zależy od znajomości obowiązującej normy przez podmiot obowiązany do jej przestrzegania. Podmiot ten musi wiedzieć czy norma go obowiązuje i jaką ona posiada treść. Aby prawo było przestrzegane, musi być jego adresatom znane oraz dające się pojąć przez ogół¹⁸. Tymczasem rozpowszechniona jest opinia, że uchwalane akty normatywne są dalekie od wzorca dobrego prawa¹⁹. Przyjmuje się założenie, że uchwalone i ogłoszone akty prawne są powszechnie znane w społeczeństwie, co stanowi fikcję powszechnej znajomości prawa²⁰. Stanowisko to jest ugruntowane, mimo oczywistego naginania rzeczywistości, która jest wypierana wobec uznania, że inne założenie doprowadzałoby do rozległego uchylania się od odpowiedzialności za nieprzestrzeganie norm prawnych.

Ignorantia iuris nocet. Nie można się zasłaniać nieznajomością normy prawnej. Jest to jedna z podstawowych zasad obowiązywania i przestrzegania prawa. Podobne znaczenie ma reguła *ignorantia iuris non exculpat*, tj. że nieznajomość prawa nie usprawiedliwia. Zasady te, chociaż nie wypisane wprost w obowiązujących powszechnie aktach prawnych znajdują swoje zastosowanie. Co ciekawe błąd co do prawa w prawie rzymskim tytułowany był właśnie jako *ignorantia iuris*²¹. Założenia uchwalanego prawa opierają się na pewnym przewidywaniu, które co do zasady jest możliwe i sprawdzalne, ale zatem musi być zrozumiałe. Istnieje jednak różnica między rozumieniem a wykładnią aktów prawnych. Niektórzy prawnicy nazywają wykładnią nie samo rozumienie ustaw, lecz prowadzących do niego czynności, w szczególności czynności umysłowych²².

Przepisy prawne mają być wykładane i stosowane przez wyrażnie do tego kompetentne podmioty lub osoby. Może to przejawiać się fikcją, kiedy okazuje się, że w ramach tego samego organu władzy (np. sądowniczej) wyróżnia się różne poglądy na temat rzeczywistej woli ustawodawcy w ramach tego samego aktu prawnego. Może powstać przy tym pewna

¹⁸ T. Chauvin, T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp... op. cit.*, s. 188.

¹⁹ S. Wronkowska, *O cechach języka tekstów prawnych*, [w:] *Język polskiej legislacji, czyli zrozumiałość przekazu a stosowanie prawa*, Materiały z konferencji zorganizowanej przez Komisję Kultury i Środków Przekazu oraz Komisję Ustawodawczą, Warszawa 2007, s. 15.

²⁰ T. Chauvin, T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp... op. cit.*, s. 192.

²¹ W. Wołodkiewicz (red.), *Prawo Rzymskie. Słownik Encyklopedyczny*, Warszawa 1986, s. 70.

²² E. Till, *Nauki ogólne austriackiego prawa prywatnego*, Lwów 1911, s. 94 i nast.; R. Longschamps de Berier, *Wstęp do nauki prawa cywilnego ze szczególnym uwzględnieniem kodeksów, obowiązujących w b. Królestwie Kongresowym, w Małopolsce i W. Ks. Poznańskim*, Lublin 1922, s. 38.

sprzeczność wykładnicza, która powoduje dalsze błędy ukazując jednak rację użyteczności. Interpretator ma do wyboru szereg możliwych wykładni, może przyporządkowywać ustawie różne fakty i nadawać im większe lub mniejsze znaczenie, aby móc zastosować żadaną wykładnię. O wybraniu tego czy innego kierunku wykładni decydują nie naukowe, lecz praktyczne względy, ponieważ znaczenie ma, że komuś, z jakichś przyczyn wydaje się, że lepiej, skuteczniej będzie używać właśnie tego kierunku wykładni²³. Jednak to, co prawniczo jest prawidłowe, może być nieprawidłowe i fałszywe ze stanowiska innych nauk²⁴.

1.2.3. TECHNIKA LEGISLACYJNA

Aby móc stosować normę prawną konieczne jest jej właściwe wprowadzenie do porządku prawnego, a to wiąże się z procesem legislacyjnym. W obrocie prawnym funkcjonują akty regulujące technikę legislacji, które normuje przede wszystkim ustawa z 20 lipca 2000 roku o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych²⁵. Regułą jest, że akty normatywne zawierające przepisy powszechnie obowiązujące wchodzi w życie po ich ogłoszeniu w dzienniku urzędowym z zachowaniem *vacatio legis*.

Przy redagowaniu tekstów prawnych obowiązujące są określone zasady wskazane w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 roku w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”²⁶. W świetle reguł odnośnych wyróżnić można trzy podstawowe cechy każdego aktu prawnego: adekwatność, komunikatywność oraz zwięzłość. Przepisy prawne pod względem językowym powinny wyróżniać się przede wszystkim zwięzłością i syntetycznością, aby formułowane normy wolne były od zbędnych elementów oraz zbytecznego rozbudowywania, aby liczba stosowanych odesłań nie była nadmierna. Dobre przepisy redaguje się w sposób jednoznaczny, zgodnie z regułami składni języka polskiego unikając przy tym zdań wielokrotnie złożonych²⁷. Legislator ma obowiązek zatem wybrać taki sposób sformułowania tekstu prawnego, aby zapewnić największą zrozumiałość dla adresatów tych norm²⁸.

Zasady techniki prawodawczej nie zawierają sankcji za naruszenie tych norm, żaden inny akt prawny również nie kategoryzuje tego problemu i nie przedstawia rozwiązań. W rzeczywistości

²³ S. Frydman, *Dogmatyka prawa w świetle socjologii* [w:] *Ogólna nauka o prawie. Tom I*, B. Wróblewski (red.), Wilno 1936, s. 197.

²⁴ E. Waśkowski, *Teoria wykładni prawa cywilnego: metodologia dogmatyki cywilistycznej w zarysie*, Warszawa 1936, s. 516 i nast.

²⁵ Dz. U. 2019, poz. 1461.

²⁶ Dz. U. 2026, poz. 300.

²⁷ A. Malinowski, *Polski język prawny. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2006, s. 200-201.

²⁸ A. Michalska, S. Wronkowska, *Zasady tworzenia prawa*, Poznań 1983, s. 66 i nast.

oznacza to, że zasady techniki prawodawczej pozbawiono wszelkiego praktycznego znaczenia z uwagi na brak sankcji, a zachowania zgodne z tymi zasadami nie powodują pozytywnych konsekwencji prawnych²⁹. Sankcje za naruszenie zasad mogą być jednak stosowane zarówno przez Trybunał Konstytucyjny, jak i sądy administracyjne. Stanowisko to zdaje się potwierdzać Trybunał Konstytucyjny wskazując, że chociaż zasady przyjęte w drodze uchwały Rady Ministrów nie wiążą bezpośrednio ustawodawcy, ustawodawca nie powinien od nich odstępować bez ważnych powodów³⁰. Temu stanowisku należy przydać rację.

Badania przeprowadzone w 2006 r. przez Andrzeja Malinowskiego w zakresie zrozumiałości ustaw i rozporządzeń przedstawiły wymierny ogląd na kwestię jakości stanowionego prawa pod względem jego czytelności³¹. Badania określały zrozumiałość tekstów prawnych na podstawie wyniku przeciętnej liczby słów i dodaniu do nich przeciętnej długości zdania³². Uzyskane wyniki ukazały znaczne przekroczenie granicy trudnej do zrozumienia treści, co świadczy o dużej niezrozumiałości i małej czytelności prawa. Badania te pozwoliły także dokonać porównania tekstów prawnych z innymi, poddanymi tożsamym badaniom, jednak żadne nie osiągnęły takiego pułapu niezrozumiałości³³. Powyższe badania dowiodły, że język polskiej legislacji już wówczas był bardzo trudny do zrozumienia. Stan ten trwa do dzisiaj.

Język prawny i język prawniczy są najczęściej zbyt skomplikowane dla niewyspecjalizowanego odbiorcy. Jako przykład warto powołać definicję działalności gospodarczej. Ustawy podatkowe^{34,35} dwukrotnie odmiennie definiują to pojęcie, a każda z tych

²⁹ S. Wojtczak, *Zasady techniki prawodawczej – luka w prawie?* Państwo i Prawo, 2005, nr 1, s. 46-47.

³⁰ Orzeczenie TK z 24 maja 1994 r., K 1/94, OTK 1994/1/10.

³¹ A. Malinowski, *Polski... op. cit.*, s. 89, 200-205.

³² Dla obliczeń wartości zrozumiałości legislacji przyjęto wartość przeciętnej liczby słów o długości 8 i więcej liter na 100 wyrazów tekstowych, która została wykluczona dla całości tekstów języka prawnego na podstawie danych dotyczących słów charakterystycznych dla tekstów języka prawnego. Założono, że w sytuacji, gdy miernik czytelności tekstu >50, badany tekst jest trudny do zrozumienia. Otrzymano następujące wyniki: wartość miernika czytelności tekstu dla ustaw wyniósł 65,5 jednostki (gdzie przeciętna liczba słów o długości 8 i więcej liter na 100 wyrazów wyniósł 21,6 a średnia długość ustępu w ustawie wyniósł 43,9), zaś dla rozporządzeń odpowiednio 61,4 jednostki (gdzie przeciętna liczba słów o długości 8 i więcej liter na 100 wyrazów wyniósł 21,6, zaś średnia długość ustępu w rozporządzeniu wyniósł 39,8).

³³ Teksty artystyczne uzyskały wynik 43 jednostek, teksty naukowe mieszczą się w przedziale 50-60.

³⁴ Art. 5a pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. 2026, poz. 592 stanowi, że działalnością gospodarczą jest działalność zarobkowa: wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa; polegająca na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż; polegająca na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych oraz prawnych - prowadzona we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9 tej ustawy.

³⁵ Art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. 2025, poz. 775 ze zm. stanowi, że działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

definicji odbiega od kolejnej definicji przytoczonej w ustawie z 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców³⁶, która to definicja jest ograniczana wobec następnej definicji tego samego pojęcia na gruncie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych³⁷. To samo proste pojęcie przyjmuje kilka różnych definicji w zależności od dziedziny prawa a nawet poszczególnej ustawy, która ma dotyczyć tego samego elementu rzeczywistości. Wskutek stałego zwiększania się i różnicowania zadań państwowych, zwiększa się z jednej strony zakres ustawodawstwa, z drugiej zaś strony działalność ustawodawcza staje się coraz trudniejsza i bardziej zawiła³⁸. Zdaniem Bronisława Wróblewskiego mylne rozumienie prawa jest znakiem, że redakcja ustawy jest zła, a gdyby przepisy prawne były jednoznaczne, to by nie było dogmatyków-teoretyków³⁹. Z drugiej strony, nawet takie przepisy prawa, które dalece odbiegają od zasad racjonalnej i rzetelnej legislacji nie przestają obowiązywać z samego faktu niezgodności z zasadami legislacyjnymi. Trybunał Konstytucyjny wskazał, że samoistną przesłanką stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu prawnego może być dopiero przekroczenie pewnego poziomu niejasności⁴⁰, tj. naruszenie ewidentne, prowadzące do naruszenia praw i wolności obywatelskich. To powoduje, że w rzeczywistości prawodawca ma szerokie pole do tworzenia prawa bez odpowiedzialności za to, że prawo nie będzie przestrzegane z uwagi na jego treść lub zakres.

1.3. BŁĄD A FILOZOFIA

1.3.1. BŁĄD Z PERSPEKTYWY OGÓLNEJ FILOZOFII

Początkiem filozofii było zdziwienie. Człowiek był zadziwiony tym, co go otacza. Uznał, że to dzieła piękne, ale nierzadko obarczone wadami. Błąd jako jedna z wad jest podstawowym problemem w dziedzinie filozofii, który towarzyszy jej od początku. Historia filozofii jest również historią o błędzie, który w dużej mierze dotyczył możliwości poznawczych otaczającego świata.

³⁶ Art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców, Dz.U. 2025, poz. 1480 stanowi, że działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.

³⁷ Art. 8 ust. 6 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, Dz.U. 2026, poz. 199 ze zm. stanowi, że za osobę prowadzącą pozarolniczą działalność uważa się m.in. osobę prowadzącą pozarolniczą działalność gospodarczą na podstawie przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców lub innych przepisów szczególnych, z wyjątkiem ust. 6a, ale także twórcę i artystę, osoby wykonujące wolne zawody, wspólnika jednoosobowej spółki z o.o. oraz wspólników spółki jawnej, komandytowej czy partnerskiej, ale także osobę prowadzącą publiczną lub niepubliczną szkołę, inną formę wychowania przedszkolnego, placówkę lub ich zespół.

³⁸ J. Kopczyński, J. J. Litauer, *Czy należy tworzyć Radę Stanu R. P.*, Themis Polska, Warszawa 1929, t. IV, S. III, s. 177.

³⁹ B. Wróblewski, *Język prawny i prawniczy*, Kraków 1948, s. 130 i n.

⁴⁰ Wyrok TK z dnia 4 kwietnia 2006 r., K 11/04, OTK-A 2006/4/40.

Jeden z pierwszych myślicieli, Heraklit (żyjący w latach ok. 540 p.n.e. - ok. 480 p.n.e.) krytycznie podchodził do kwestii poznania upatrując w nim błąd. Twierdził bowiem, że *złymi świadkami są oczy i uszy ludziom, którzy mają duszę barbarzyńców*. To bodaj najwcześniejsza myśl dotycząca błędu w poznawaniu rzeczywistości, jaka zachowała się do obecnych czasów. Jednym z najsłynniejszych cytatów Seneki Starszego (55r.p.n.e. - 40 r.n.e.) jest *errare humanum est, sed in errare persevarare diabolicum*, co tłumaczy się jako „*mylić się jest rzeczą ludzką, ale obstawanie przy błędzie jest diabelską pomyłką*”.

Arystoteles uznawał błąd co do prawa, chociaż hołdował zasadzie *ignorantia iuris nocet* i godził się na karanie za nieznajomość przepisów prawa, przy czym zaznaczał, że taka odpowiedzialność powinna mieć miejsce jeśli postanowienia prawne nie są trudne do zrozumienia⁴¹. Jego zdaniem słuszne jest karanie w przypadku nieusprawiedliwionej nieświadomości, kiedy sprawca zawinił w tym, podobnie jak karalne powinno być niedbalstwo, ponieważ w obu tych sytuacjach możliwe było uniknięcie dokonania czynu. Dokonanie jednak zależało od zachowania sprawcy, który mając wpływ na ewentualność dokonania lub niedokonania zachował się w taki sposób, który doprowadził do sprawstwa przestępstwa.

Filozofowie wieków średnich uznawali, że człowiek jest istotą niedoskonałą, ale jest w stanie unikać błędów. Takie stanowisko przejawiał np. Kartezjusz. W XX wieku polemikę z opisanymi powyżej nowożytnymi poglądami Kartezjusza na temat błędu podjął Austriak, Karl Popper. Obaj filozofowie uważali, że błędzenie jest podstawowym zagadnieniem filozoficznym. Kartezjusz uważał, że człowiek potrafi osiągnąć wiedzę pewną (*episteme*). Karl Popper uważał, że błędzenie stanowi stały składnik ludzkiej aktywności poznawczej i odrzucił rozwiązania Kartezjusza. Popper swoją koncepcję błędu oparł na twierdzeniach, zgodnie z którymi poznanie ludzkie jest nieuchronnie obarczone błędem, z czego można wysnuć wniosek, że nie można mieć pewności, czy ludzka wiedza zawiera przynajmniej jeden składnik uzasadniony ponad wszelką wątpliwość. Proces usuwania błędów jest nieskończony. W jego ocenie wykrycie i wyeliminowanie błędu wcale nie oznacza, że w przyszłości nie dojdzie do powtórzenia tego lub innych błędów⁴². Kartezjusz z kolei uważał, że błędy powstają w wyniku odejścia od przedstawionej przez niego metody, która prowadzi do uzyskania wiedzy pewnej - dlatego uważał, że jego metoda jest w pełni obiektywna⁴³.

⁴¹ Arystoteles, *Etyka Nikomachejska*. tłum. D. Gromska, Warszawa 1956, s. 91.

⁴² Popper K. R., *Wiedza obiektywna. Ewolucyjna teoria epistemologiczna*, tłum. A. Chmielewski, Warszawa 1992

⁴³ Kartezjusz, *Medytacje o pierwszej filozofii wraz z Zarzutami uczonych mężów i Odpowiedziami autora oraz Rozmowa z Burmanem*, t. I, przeł. M. i K. Ajdukiewiczowie, I. Dąmbaska, S. Swierzawski, Warszawa 1958, s. 5.

W historii filozofii pojawiały się także idee bardzo radykalne. Nurt filozofii radykalnej ukształtował się w XX wieku na kanwie doświadczeń poprzedników. Jedną z idei wypracowanych i przyjmowanych była filozofia dekonstrukcji. Według twórcy tego nurtu, J. Derridy będziemy w stanie zrozumieć w jaki sposób myślimy, a zarazem w jaki sposób nie myślimy o świecie jedynie pod warunkiem, że zdamy sobie sprawę z ograniczeń krępujących nasze myślenie, które to ograniczenia mają charakter językowy⁴⁴. Derrida uważał, że myślenie determinowane jest językiem, który zmusza nas do mówienia i myślenia w określony sposób. W jego filozofii dekonstrukcji języka chodzi o ujawnienie tego, co ukryte w podstawowych pojęciach i problematyce. Filozofia dekonstrukcji próbuje zwrócić uwagę, aby ujawniać i czytać to, co zdaje się być zapisane na marginesie (w didaskaliach), jednak wprost w tekście wyrażonych znaczeniach, aby teksty czytać „pod prąd”, czyli aktywnie ignorować oryginalny tekst. Derrida rozważał, że chociaż nie ma nic pewnego poza tekstem to wszelkie jego interpretacje są determinowane uwarunkowaniami językowymi, na które interpretator nie ma żadnego wpływu (a nawet jest pod ich wpływem) i chociaż człowiek winien dążyć do poznania tego, co ukryte to jednak celu tego nie jest w stanie osiągnąć.

W przekroju historii filozofii wspólnym mianownikiem znacznej części myślicieli wydaje się być przekonanie, że popełniane błędy są wynikiem ludzkiej natury. Fakt ludzkiego błędzenia oraz sposób, w jaki człowiek popełnia błędy wyjaśnia, w jaki sposób człowiek próbuje czegoś dowiedzieć. Ukazuje system naszych zachowań i naszej wiedzy. Jest również obrazem ludzkiego potencjału, ale z drugiej strony świadczy o pewnych ograniczeniach tego systemu, a nawet ludzkiego poznawczego kontaktu ze światem⁴⁵.

Historia procesu związanego z demaskowaniem wad ludzkiego myślenia o błędzie dowodzi, że ten proces nie został jeszcze zakończony. Filozofia dała jednak podstawę powstania instytucji błędu w systemie prawnym, jako okoliczności wpływającej na skutki przestępnego zachowania. Filozofia nie rozstrzyga który element całego procesu zachodzącego w przypadku błędzącego jest istotą tego błędu i co umożliwia jednoznaczną ocenę tego, czy sprawca jest winny popełnionego czynu zabronionego czy też winy tej nie można mu przypisać.

⁴⁴ W. Słomski, *Derrida. Dekonstrukcja i jej konsekwencje*, Europejskie Studia Społeczno-Humanistyczne Propson, 2018, nr 25 (4), s. 178-179.

⁴⁵ J. T. Szrednicki, *error as a tool* [w:] *Philosophy & error*, K. Gruba, E. Żarnecka-Biały (red.), Kraków 1998, s. 11.

1.3.2. BŁĄD A FILOZOFIA PRAWA

Filozofia prawa również podjęła problematykę błędu. Pytanie jakie przyświecało jej od samego początku brzmi: jak należy postąpić wobec ustaw? Wobec całego wachlarza odpowiedzi uznano, że zasadniejszym pytaniem jest: jak należy postąpić w ogóle, niezależnie od ustaw?⁴⁶ Czy prawo jest przedmiotem naturalnym (danym i koniecznym do przestrzegania), czy prawo należy czytać jak treść powieści, którą można interpretować w różny sposób? Jakie zachowanie wobec prawa nosi znamiona błędnego? Jaki jest punkt odniesienia? W końcu, komu przysługuje uprawnienie do decydowania co jest postawą błędną?

Immanuel Kant był autorem teorii umowy społecznej, która legła u podstaw powstania państwa⁴⁷. Umowa ta jest umową o władzę, w której społeczeństwo zobowiązuje prawodawcę do tworzenia prawa łączącego wolę całego narodu. Rudolf Stammler, niemiecki filozof prawa uznawał, że prawo jest najwyższym uniwersalnym punktem w każdym stadium życia społecznego ludzi, bowiem tam, gdzie nie ma prawa nie ma i społeczeństwa. Inny filozof prawa, Leon Petrażycki głosił wyższość prawa nad moralnością. Obie określał jako emocje - moralność jako emocję jednostronną, zaś prawo jako dwustronną. Wyższość ta polega na tym, że prawo lepiej przystosowuje jednostkę do życia w społeczeństwie. Uniknąć błędu to w tym przypadku zachowywać się zgodnie z prawem.

Ogromny wkład w filozofię prawa wywarł Gustaw Radbruch. Jak wskazywał, moc obowiązująca prawa pozytywnego może być oparta tylko na fakcie, że prawo słuszne (prawo natury) nie jest poznawalne, ani nie można go udowodnić⁴⁸. Pod koniec swojego życia pod wpływem wydarzeń związanych z II wojną światową zmienił swoje podejście, stał się zwolennikiem prawa natury i uznał, że samowolnie stanowione ustawy nie gwarantują ludziom podstawowych praw. Przeciwnie - przeczą im, wobec czego nie mogą obowiązywać prawników⁴⁹. Błąd zatem może leżeć po stronie prawodawcy, a w pewnych krańcowych warunkach, społeczeństwo nie jest zobowiązane do ich przestrzegania.

Na gruncie kantyzmu powstała koncepcja, zgodnie z którą chociaż moralność i prawo są dziedzinami odrębnymi, to jednak to, co moralne jest zgodne z prawem. Przymus prawny ma służyć ujednoliceniu wolności jednostki z wolnością wszystkich pozostałych. Idea

⁴⁶ J. Lande, *Studia z filozofii prawa*, Warszawa 1959, s. 345.

⁴⁷ Kant I., *Krytyka czystego rozumu*, t. I, Warszawa 1957,

⁴⁸ M. Szyszkowska, *Europejska filozofia prawa*, Warszawa 1993, s. 88.

⁴⁹ *Ibidem*, s. 93.

sprawiedliwości odnoszona do prawa obejmuje zarówno etap jej tworzenia, jak i stosowania. Sprawiedliwość uzasadnia wówczas przyjęcie prawa takiej treści, która zgodna jest z poczuciem sprawiedliwości dominującym w danej zbiorowości.⁵⁰ W przeciwnym wypadku prawo nie będzie odbierane jako obowiązek, którego przestrzeganie jest powszechne i konieczne, ponieważ nie zostanie potraktowane jako legitymowane. Lon Luvois Fuller stworzył koncepcję wewnętrznej moralności prawa, wskazując jej podstawowe cechy, tj. prawo musi być ogólne, jasne, niesprzeczne, należycie ogłaszane, nadto powinno być trwałe i nie może działać wstecz. Cechami prawa powinny być zakaz domagania się od adresatów rzeczy niemożliwych oraz uznanie, że działania urzędowe pozostają w zgodności z prawem. Koncepcja ta w dużej części pozostaje wśród współczesnych postulatów jurystycznych.

Powstaje pytanie o to czy człowiek jest w stanie stworzyć prawo idealne albo prawo rzeczywiste, które będzie przestrzegane bezwzględnie? W świetle przedstawionych poglądów filozoficznych wydaje się, że nie. To z kolei oznacza, że każdy system prawny, prawdopodobnie każde prawo jest obciążone jakimś błędem. Nie ulega wątpliwości, że skutkami błędów nie powinno się obciążać osób nieposiadających winy w tym błędzie, ponieważ błąd powinien obciążać tego, kto go spowodował. O ile ten tok rozumowania niemal w każdym przypadku prowadzi do prawodawcy, tak z drugiej strony, prawodawca działa w oparciu o pewne założenia, potrzeby społeczne czy ukształtowanie kulturowe, wyrażające się w woli całej społeczności lub przynajmniej pewnej grupy. Jeśli potrzeba społeczna jest błędna, a prawodawca reguluje prawo według tej potrzeby, wówczas wina w równym stopniu obarcza prawodawcę i społeczeństwo.

1.4. BŁĄD A NAUKI O CZŁOWIEKU

1.4.1. NEUROLOGICZNE ASPEKTY FUNKCJONOWANIA CZŁOWIEKA

Myśli i zachowania człowieka, także te błędzące, ściśle wiążą się z procesami biologicznymi. System nerwowy człowieka jest stale informowany o zmianach środowiska zewnętrznego i wewnętrznego i reaguje na otrzymywane impulsy. W ośrodkowym układzie nerwowym impulsy nerwowe podlegają obróbce i prowadzą do odruchowego pobudzenia narządów wykonawczych lub też odkładają się w banku pamięciowym⁵¹. Neurobiologia wyróżniła pojęcie neuronalnych korelatów świadomości (NCC), które określają stan neuronalny, który

⁵⁰ T. Chauvin, T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp... op. cit.*, s. 53.

⁵¹ S. Konturek, *Fizjologia człowieka. Neurofizjologia. T. IV*, Kraków 2005, s. 11.

bezpośrednio koreluje ze stanem świadomym lub bezpośrednio generuje świadomość⁵². Proces myślowy czy pamięciowy człowieka koreluje z procesem neuronalnym i wpływa na świadomość i odwrotnie. Świadomość jest zatem procesem, który zachodzi w mózgu i z punktu widzenia biologicznego jest pewną właściwością tkanki biologicznej. Mózg jako całość jest tworem wystarczającym dla powstania świadomości a zdolność doświadczania czegokolwiek zależy od chwilowego poziomu aktywności mózgu i jego struktur⁵³. Nie wszystko, co dociera poprzez zmysły do mózgu może być przezeń rejestrowane. Pewne informacje są „blokowane”. Każda świadomość i uwaga są ograniczone nie tylko fizycznymi ograniczeniami (np. ograniczeniami ludzkiego wzroku), ale także biologicznymi mechanizmami neuronów, które ze sobą rywalizują, bowiem każdy niesie inny impuls, inną treść. Podobnie jest z pamięcią, bowiem aby doszło do związku pamięci ze świadomością przechowywanie informacji winno trwać dłużej, aby zapoczątkować przejście do pamięci o dłuższym śladzie. Nie ma przy tym świadomości bez uprzedniej pamięci.

Świadome przyswojenie pewnych informacji czy zmian w świecie zewnętrznym jest wynikiem działania z jednej strony NCC, ale także jest determinowane uwagą czy pamięcią. Funkcją, jaką ma do wykonania świadomość jest sprawowanie kontroli, uruchamianie czy zatrzymywanie pewnych procedur w mózgu. Tylko część odbieranych wszystkimi zmysłami wrażeń wywołujących ślad w postaci świadomości, jest odnotowywana w mózgu, który ma szansę objąć je pamięcią. Świadomość nie jest zatem wytworem wiedzy czy myśli, ale jest kierunkowym stanem wieńczącym wiele procesów zachodzących w człowieku.

W człowieku zachodzi wiele procesów całkowicie automatycznych, nieświadomych. Układ piramidowy, jako część ośrodkowego układu nerwowego odpowiada za proces transmisji z mózgu do mięśni, w tym ruch. Sprawność ruchów świadomych człowieka zależy od prawidłowego działania układu nerwowego - układu piramidowego. Istnieje także układ pozapiramidowy, który kontroluje ruchy mimowolne, nieświadome, wykonywane automatycznie⁵⁴. Proces ruchu (zakres, płynność, dynamika, utrzymanie postawy ciała) jest niezależny od świadomości, a same procesy uświadomione nie są wystarczające dla funkcjonowania człowieka. W biologicznym funkcjonowaniu człowieka nieświadomość ma charakter prymarny przed wystąpieniem świadomości, która w braku nieświadomości nie

⁵² D.J. Chalmers, *What is a neural correlate of consciousness* [w:] *Neural Correlates Of Consciousness. Empirical And Conceptual Questions*, T. Metzinger (red.), Cambridge 2000, s. 17–39.

⁵³ C. Koch, *Neurobiologia na tropie świadomości*, Warszawa 2008 s. 115.

⁵⁴ S. Konturek, *Fizjologia...*, op. cit., s. 111.

miałaby racji bytu. Dla biologicznego bytu człowieka nieświadomość ma co najmniej równe znaczenie co świadomość.

1.4.2. BŁĄD PSYCHOLOGICZNY

Błąd w zakresie przedmiotu niniejszej rozprawy to zagadnienie dotyczące zarówno wiedzy, jak i świadomości. Psychologia zajmuje się obiema materiami. Funkcjonowanie mózgu jest w dużej mierze determinowane zewnętrzną stymulacją, ponieważ mózg jest układem dynamicznym, reagującym na stymulację środowiskową oraz jest zdolny do samomodyfikacji⁵⁵. Umysł nie jest odporny na złudzenia, które wywołują błędną interpretację bodźców zewnętrznych na każdym etapie percepcji. Obraz rzeczy, jaki dochodzi do świadomości jest wynikiem wielu czynników, m.in. identyfikacji i rozpoznawania przedmiotów, pamięci, motywacji i cech osobowościowych, oczekiwań, schematów i nastawienia percepcyjnego. To, co i jak spostrzegamy zależy od tego kim jesteśmy, jacy jesteśmy, o czym posiadamy wiedzę oraz jakie są nasze oczekiwania. Nowe poznajemy na podstawie poznanego wcześniej.

Procesy psychiczne związane z poznaniem i wiedzą w znacznej mierze odnoszoną się do myślenia i podejmowania decyzji. Proces ten jest jednak narażony na subiektywizm oraz nieustannie wystawiany na próbę błędów. Psychologowie wyróżnili trzy główne przyczyny błędnego przyjmowania rzeczywistości: wynikające z psychologii tłumu, podejmowane pod wpływem namiętności oraz zniekształcenia poznawcze. Na dalszym etapie, przy wnioskowaniu człowiek posiada skłonność do kierowania się własną intuicją, doświadczeniem i na tym potrafi opierać swoje sądy nawet, kiedy posiada do dyspozycji dane statystyczne zgromadzone na podstawie obiektywnie gromadzonych przypadków tego typu⁵⁶. Ukazuje to obraz, zgodnie z którym rozumowanie człowieka bywa ułomne na każdym etapie. Wśród psychologów nadal trwa dyskusja, czy rozumowanie ludzi opiera się na modelach umysłowych⁵⁷, logice umysłu, czyli formalnych regułach wnioskowania⁵⁸, regułach wnioskowania dostosowanych do określonej dziedziny⁵⁹, czy też odnosi się do prawdopodobieństwa⁶⁰.

⁵⁵ P. Zimbardo, *Psychologia i życie*, tłum. E. Czerniawska, Warszawa 1999, s.112.

⁵⁶ *Ibidem*, s. 424.

⁵⁷ P. N. Johnson-Laird, R.M.J. Byrne, *Deduction*, Hove 1991, s. 215-217.

⁵⁸ D. P. O'Brien, *Human reasoning includes a mental logic*, Behavioral and Brain Sciences, 2009, nr 32, s. 96-97.

⁵⁹ P.W. Cheng, K.J. Holyoak, *Bayesian generic priors for causal learning*, Psychological Review, 2008, nr 115(4), s. 955-984.

⁶⁰ M. Oaksford, N. Chater, *Bayesian rationality: The probabilistic approach to human reasoning*, Oxford 2007, s. 67-98.

Podstawowym i fundamentalnym stanem psychicznym człowieka jest świadomość. Procesy świadomości nie są spontaniczne, gdyż stanowią odbicie w umysłach ludzkich tego, co oddziałuje na narządy zmysłowe, czyli pewnych bodźców⁶¹. Naukowcy wyróżnili trzy poziomy świadomości: 1) podstawowe zdawanie sobie sprawy ze świata, 2) refleksja nad tym, z czego zdajemy sobie sprawę, 3) samoświadomość. Problematyka świadomości dotyczy także procesów nieświadomych, przedświadomych, podświadomych⁶².

Psychologia podejmowania świadomych decyzji ukazuje, że człowiek nie przywiązuje się do normatywnych reguł zachowania. Na wnioskowanie i podjęte decyzje wpływ mają osobiste doświadczenia, posiadane informacje, kontekst społeczny, ale także sformułowanie problemu, postrzeganie czy występowanie ryzyka, czyli to, co jest uświadomione. W procesie poznawczym duże znaczenie odgrywa uwaga będąca elementem świadomości ludzkiej, która pozwala dokonać obróbki danych przez system nerwowy i odrzucić część danych jako nieistotne.

Nurt psychologiczny zwany behawioryzmem zakłada, że świadomość jest pojęciem niedefiniowalnym i niepotrzebnym. Zakłada on, że określone zachowanie jest reakcją na bodźce, w którym zachowanie jest zmienną zależną od człowieka, zaś jego konsekwencje są zmienną niezależną. Wśród kilku nurtów behawioryzmu wykształciła się idea determinizmu będąca w kontrze do idei istnienia wolnej woli. Determinizm głosi, że działania ludzkie nie wypływają z wolnych wyborów, tylko są całkowicie zależne od wyposażenia genetycznego i środowiska a to w wyniku powszechnego doświadczenia mamy poczucie możliwości dokonywania przez nas wyborów⁶³. Jeden z najwybitniejszych przedstawicieli behawioryzmu Burrhus Frederic Skinner uznał, że zachodzą tzw. zachowania sprawcze, które nie są wrodzonymi odruchami, lecz zachowaniami wyuczonymi podczas interakcji organizmu z otoczeniem. Zachowania sprawcze nie są też wywoływane przez bodźce poprzedzające, ale ich występowanie zależy od konsekwencji, z jakimi się one spotykają⁶⁴.

Determinizm zakładając, że późniejsze zachowanie człowieka jest zdeterminowane przez stany wcześniejsze podkreśla rolę przyczynowości i wpływu stanu pierwotnego na zachowania późniejsze. Determinizm w pewnym moralnym sensie pomniejsza odpowiedzialność człowieka, ponieważ człowiek nie mógł zachować się inaczej, niż postąpił, tym samym

⁶¹ J. Strelau (red.), *Podstawy psychologii dla nauczycieli*, Warszawa 1981, s.25.

⁶² P. Zimbardo, *Psychologia... op. cit.*, s.144.

⁶³ P. Bąbel (red.), *Współczesna psychologia behawioralna*, Kraków 2008, s. 31.

⁶⁴ *Ibidem*, s. 244.

naruszając jakąś normę⁶⁵. Determinizm krytycznie podchodzi do wolnej woli, która jako bezwarunkowy stan nie istnieje, bowiem człowiek nie ma realnego wyboru między co najmniej dwiema różnymi alternatywami. Wybory i zachowania są zdeterminowane przez uwarunkowania przeszłe czy środowisko. W przypadku błędu jest on, podobnie jak inne ludzkie zachowania, zdeterminowany przez wcześniejsze stany. Odpowiedzialność za błąd w tym modelu nie może więc spoczywać na błędzącym, skoro ten nie miał tego wolnego wyboru, który mógłby podjąć, aby błędu uniknąć.

1.4.3. BŁĄD W UJĘCIU SOCJOLOGII

Jednym z głównych elementów socjologii jest kontrola społeczna stanowiąca ogół społecznych oddziaływań, ale także pojedynczych działań wywołujących i wzmacniających konformizm członków grup wobec wartości, norm czy wzorów zachowań uznawanych za właściwe⁶⁶. Aby przestrzegać pewnych norm trzeba je uznawać, w przeciwnym razie mamy do czynienia ze stanem anomii. Anomia to załamanie występujące zwłaszcza wtedy, kiedy istnieje silna rozbieżność pomiędzy normami i celami kulturowymi a społecznie ustrukturuowanymi możliwościami działania członków grupy zgodnie z tymi normami⁶⁷. Teoria anomii przedstawia jednoznacznie, że system społeczny może powodować zachowania dewiacyjne, jako reakcja części społeczeństwa na uznawane cele nieuwzględniające różnic społecznych.

Teoria konfliktu kultur Thorstena Sellina badająca socjologię przestępczości uznaje, że normy prawne są zasadniczym instrumentem wymuszania konformizmu i fakt ten wyróżnia je spośród innych norm zachowań⁶⁸. Brak silnego związania z jakimś systemem powoduje wzrost podatności na zachowania dewiacyjne wobec trudności w ustaleniu jakie zachowanie jest zgodne z normami, a jakie stanowi wykroczenie przeciwko nim⁶⁹. Konflikt grup społecznych bierze się ze zróżnicowania społecznego, bowiem jedne grupy nie znają i nie rozumieją wartości uznawanych przez inne i w ten sposób dochodzi do konfliktów. Sellin stworzył koncepcję zgodnie z którą każdy konflikt kultur prowadzi do dewiacji. Jego zdaniem przestępczość wynika z konfliktu norm i wartości między różnymi warstwami społeczeństwa.

⁶⁵ A. Ross, *On Guilt, Responsibility and Punishment*, Berkeley-Los Angeles 1975, s. 122.

⁶⁶ A. Kojder, Z. Cywiński, *Socjologia prawa. Główne problemy i postacie*, Warszawa 2014, s.154-155.

⁶⁷ R. K. Merton, *Teoria socjologiczna i struktura społeczna*, Warszawa 1982, s. 225.

⁶⁸ A. Siemaszko, *Granice Tolerancji. O Teoriach zachowań dewiacyjnych*, Warszawa 1993, s. 78.

⁶⁹ *Ibidem*, s. 83-85.

Ludzie w tych warstwach uczą się różnych norm zachowania, które wzajemnie wchodzą w sytuacje konfliktowe⁷⁰.

Teoria zróżnicowanych powiązań zakłada, że zachowanie przestępcze jest zachowaniem wyuczonym a nie wrodzonym. Stąd jednostka nie wymyśla poszczególnych zachowań dewiacyjnych czy przestępczych, ale przyswaja je z otoczenia⁷¹. Zdaniem E.H. Sutherlanda jednostka nie rodzi się z pewnym asortymentem zachowań zgodnych z normami, lecz uczy się ich z czasem. Zachowania przestępcze są wyuczone, a ich nauka odbywa się podczas interakcji z innymi⁷². Sutherland uznał, że jednostka staje się przestępcą wskutek nadwyżki definicji sprzyjających naruszaniu prawa nad definicjami nie sprzyjającymi naruszaniu prawa, co jest istotą zróżnicowanych powiązań. Charakter i waga przyswojonych norm decydują o przyjęciu postawy zgodnej z normami prawnymi lub nie, przy czym każde z tych zachowań jest wyrazem realizacji tych samych potrzeb i wartości⁷³.

We współczesnej socjologii powstał nurt tzw. „socjologii niewiedzy”. W ramach tego nurtu rozróżnia się wiedzę świadomą i wiedzę nieświadomą⁷⁴. Heinrich Popitz zauważa, że niewiedza odgrywa pozytywną rolę w odniesieniu do przełamywania norm społecznych⁷⁵ podnosząc przykłady tzw. „ciemnych liczb” dotyczących przestępstw, naruszania norm społecznych, o których nie ma powszechnej wiedzy. Popitz wysunął tezę, że podtrzymywanie pewnego poziomu niewiedzy o naruszeniach norm zapewnia skuteczność stosowanych wobec nich sankcji⁷⁶.

Niewiedza pochodzi zarówno z mylnej interpretacji, której źródłem są potrzeby, jak i z nieuwagi biorącej się z ludzkich możliwości⁷⁷. Niewiedza ma swoją istotną rolę w społeczeństwie wiedzy. Współcześnie wiedza ta jest jednak bardzo zmediatyzowana (przetwarzana i komunikowana zgodnie z wymogami środków masowego przekazu) oraz utowarowiona (poddana prawidłom rynku)⁷⁸. Na skutek tego poszerza się pole niewiedzy

⁷⁰ B. Hołyst, *Kryminologia*, Warszawa 2022, s. 1068.

⁷¹ E. H. Sutherland, *On Analyzing Crime*, Chicago 1973, s. 8.

⁷² *Ibidem*, s. 8.

⁷³ *Ibidem*, s. 10.

⁷⁴ M. J. Smithson, *Social Theories of Ignorance* [w:] *Agnotology. The Making and Tnmaking of Ignorance*, R. N. Proctor, L. Schebinger (red.), Stanford 2008, s. 210.

⁷⁵ M. Czyżewski, *Spoleczeństwo niewiedzy i socjologia niewiedzy* [w:] *Kreowanie społeczeństwa niewiedzy*, A. Jabłoński, J. Szymczyk, M. Zemło (red.), Lublin 2015, s. 244.

⁷⁶ M. Czyżewski, *Ibidem*, s. 245.

⁷⁷ D. Weinstein, M.A. Weinstein, *The Socjology of Nonknowledge: a Paradigm*, *Research in Sociology of Knowledge, Sciences and Art*, 1978, nr 1, s. 151-152.

⁷⁸ M. Czyżewski, *op. cit...*, s. 251 za I. Srubaru, *Die Unwissensgesellschaft, Moderne nach dem Verlust von Alternativen* [w:] *Zur Kritik der Wissensgesellschaft*, D. Tanzler, H Knoblauch, H.-G. Soeffner (red.), Konstanz 2006, s. 139-154.

świadomej (świadomości istnienia jakiegoś elementu życia przy jednoczesnej niewiedzy lub niewielkiej wiedzy o jego istocie).

Odrębnie od tego ująć należy problem o rangę niewiedzy we współczesnym społeczeństwie informacyjnym. Posiadanie większej ilości informacji prowadzi do przekonania o wiedzy, daje poczucie większego zrozumienia świata. Umasowienie wiedzy jednak obniża jej standardy, ponieważ nie każda wiedza może być przyjęta w skali społeczeństwa, stąd komunikuje się wiedzę przyswajalną. Takie społeczeństwo wiedzy wykazuje ograniczone horyzonty myślowe. Społeczeństwo mając nieograniczony dostęp do komunikowania informacji produkuje między innymi (w niekontrolowanej ilości) niewiedzę, „pół-wiedzę” i wiedzę atrakcyjną.

Z drugiej jednak strony upowszechnienie wiedzy powoduje większe nasycenie społeczeństwa wiedzą, co samo w sobie jest zjawiskiem pozytywnym. Społeczeństwo wiedzy jako idea to nie tylko edukacja, ale także wiedza krytyczna, wiedza o ryzyku i zagrożeniach czy o długofalowych prawdopodobnych konsekwencjach i skutkach dzisiejszych wyborów⁷⁹ i z tego punktu widzenia wsparcie niewiedzy (zwłaszcza tej niewiedzy świadomej) jest niekwestionowalne.

1.5. WNIOSKI

Analiza błędu jako zachowania człowieka w rozdziale I została dokonana z uwzględnieniem szerokiego spectrum zachowań ludzkich, co pozwala na kompleksowe ujęcie i ukazanie błędu jako charakterystycznego naturalnego ludzkiego zachowania występującego niezależnie od dziedziny życia, której dotyczy. Błąd jest codziennym i normalnym wynikiem działań lub zaniechań człowieka. Nauka udziela różnych odpowiedzi na pytania o jego pochodzenie wskazując, że jego źródło jest zarówno wewnętrzne, jak i zewnętrzne. Nauki pozaprawne dostarczają wiedzy o błędzie, także pozwalają na ustalenie w jaki sposób można błędów unikać. Unikanie większości błędów to proces wymagający samozaparcia oraz kształcenia moralności umysłowej.

Socjologiczne podejście do problematyki błędu upatruje źródeł występowania błędu w społeczności, która kształtując postawy jednostek buduje całe grupy, czy kultury funkcjonujące w sposób błędny w kontekście obowiązywania norm prawnych. Rozwój społeczno-gospodarczy prowadzi do dewaluowania się informacji i potrzeb - jednostka postrzegana jest jako konsument, wobec którego tworzy się chwilowe potrzeby oddziałujące

⁷⁹ L. W. Zacher, *Społeczeństwo wiedzy/niewiedzy w budowie (trendy, konteksty, działania)* [w:] *Kreowanie społeczeństwa niewiedzy*, A. Jabłoński, J. Szymczyk, M. Zemło (red.), Lublin 2015, s. 283.

szybko i atrakcyjnie, co może mieć związek ze stworzeniem społeczeństwa konsumpcyjnego. Poznawanie i przestrzeganie trudnych norm (np. prawnych) pozostaje w sprzeczności z tym nurtem.

Niewątpliwie błąd jako zjawisko powszechnie występujące w różnych dziedzinach życia ma swoje istotne znaczenie. Także dzięki tej cesze powszechności popełnianie pewnych błędów jest zrozumiałe i akceptowalne społecznie. Z drugiej jednak strony błąd nie ma roli dominującej w życiu ludzkim, jakkolwiek ma wpływ na postawę człowieka to w przeważającej części nie determinuje głównej postawy ludzkiej. Rozwój nauki a wraz z nią ogólnej wiedzy o człowieku powoduje ustępowanie błędowi w życiu ludzkim dzięki zwiększaniu wiedzy i świadomości. Dzięki temu coraz wierniej odbieramy otaczającą rzeczywistość, rozumowanie jest bardziej logiczne, funkcjonowanie społeczne staje się mniej konfliktowe, dążymy do eliminowania błędów.

II. ROZDZIAŁ II - BŁĄD JAKO INSTYTUCJA W PRZEPISACH POLSKIEGO PRAWA

Rozdział I pracy powołuje szereg argumentów za uznaniem, że człowiek ma prawo do błędu. To, że człowiek nie zawsze podejmuje działania, które przewidywał przedsięwziąć lub nie jest świadomy pewnych okoliczności ma także swój wymiar w systemie prawnym. W polskim systemie powołano stosowne instrumenty prawne odnoszące się do błędów. Zauważyć przy tym należy, że wszystkie regulacje prawne w odniesieniu do błędu stanowią pewien wyjątek od ogólnie przyjętych i stosowanych reguł normatywnych przewidujących wykonywanie przyjętych na siebie zobowiązań czy dotrzymywanie zawartych umów, których nieodzowną osią jest lojalność i zaufanie wobec drugiej strony stosunku prawnego.

2.1. BŁĄD W PRAWIE PRYWATNYM

Błąd na gruncie systemu prawa cywilnego jest wadą oświadczenia woli, przez którą rozumie się nieprawidłowość występującą w procesie woli, towarzyszącą jej powzięciu lub uzewnętrznieniu, jest rozbieżnością między tzw. wolą wewnętrzną (to, czego osoba chciała) a wolą oświadczoną (to, co osoba zrobiła, do czego się zobowiązała)⁸⁰. W przypadku błędów

⁸⁰ B. Lewaszkiewicz-Petrykowska, *Wady oświadczenia woli w polskim prawie cywilnym*, Warszawa 1973, s. 9-10.

w kontekście prawnym (tak, jak w psychologii) również mamy do czynienia z etapem motywacji wewnętrznej do określonego zachowania, procesem decyzyjnym, prowadzącym do określonego zachowania. Jednak w przypadku wad w znaczeniu prawnym ich zakres oraz wpływ na relacje stron jest wyraźnie określony. Błąd stanowi na gruncie prawa cywilnego okoliczność powodującą nieważność względną (wzruszalność) czynności prawnych. Cechą charakterystyczną jest, że w przypadku wystąpienia błędu po jednej ze stron, jego skutki odnoszą się nierzadko do całej relacji konsensualnej pomiędzy wszystkimi jej stronami, ale wzruszyć ją może przede wszystkim jedna strona. Instytucja błędu opisywana powyżej ma również zastosowanie w relacjach handlowych na podstawie art. 2 ustawy z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych⁸¹.

Błąd jest jedną z wad oświadczenia woli. Za błąd uważa się niezgodne z rzeczywistością wyobrażenie o czynności, przy czym niezgodność ta może dotyczyć zarówno faktów, jak i prawa⁸². Nie chodzi tu o wszystkie możliwe do zastosowania normy prawne, lecz jedynie te, które w konkretnym przypadku formują czynność prawną. Normy powszechnie obowiązujące mogą wprost wpływać na ważność czy skuteczność czynności prawnej lub kształtować odmiennie prawa i obowiązki stron niezależnie od ich woli. Zaznacza się przy tym, że błąd polega na błędnym postrzeganiu, a nie na nieumiejętności przewidywania i wnioskowania⁸³.

Błąd w prawie cywilnym nie odnosi się do sfery motywacyjnej, co jest podstawową różnicą w porównaniu do modelu przyjętego w prawie karnym. Podstawowymi punktami odniesienia są tu treść czynności prawnej oraz istotność zaistniałej niezgodności dla tej czynności, jednak zastosowanie znajdują także zasady współżycia społecznego czy ustalone zwyczaje. Art. 84 §1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny⁸⁴ (dalej: k.c.) formułuje zasadę, zgodnie z którą

w razie błędu co do treści czynności prawnej można uchylić się od skutków prawnych swojego oświadczenia woli. Norma ta ma charakter dyspozytywny. W razie spełnienia tych przesłanek dochodzi do powstania uprawnienia (po stronie oświadczonego) do wzruszenia czynności prawnej dokonanej pod wpływem błędu.

Błąd musi mieć przymiot istotności, czyli taki, który miał niewątpliwie duże znaczenie dla decyzji o dokonaniu czynności prawnej, co można interpretować jako odniesienie do sytuacji,

⁸¹ Dz.U.2024, poz. 18 ze zm.

⁸² Postanowienie SN z 21 lutego 1973 r., III CRN 415/72, OSNCP 1/74 poz. 10; Wyrok SN z 24 stycznia 1974 r., II CR 761/73, OSPiKA 11/75, poz. 238; Uchwała SN z 31 sierpnia 1989 r., III PZP 37/89, OSNCP 9/90, poz. 108.

⁸³ J. Ciszewski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, komentarz do art. 84 k.c., Warszawa 2014, dostęp on-line.

⁸⁴ Dz.U. 2025, poz. 1071 ze zm.

że gdyby *errans* (błądzący) miał wiedzę o przedmiocie tego błędu to nie dokonałyby przedmiotowej czynności prawnej.

Nie ma przeszkód, aby uznać za błąd prawnie doniosły także błąd co do prawa, o ile dotyczy on treści czynności prawnej i jego istoty. Tutaj jednak granicę ustanawia niedbalstwo strony w zapoznaniu się z treścią składanego przez nią oświadczenia woli⁸⁵. Błąd co do prawa odnosi się do innych reguł interpretacyjnych, których punktem odniesienia jest zasada *ignorantia iuris nocet*. W tym przypadku ustawodawca zdefiniował odnośną cechę w art. 84 §2 k.c. wskazując, że istotny jest błąd uzasadniający przypuszczenie, że gdyby składający oświadczenie woli nie działał pod wpływem błędu i oceniał sprawę rozsądnie, nie złożyłby oświadczenia tej treści.

Błąd w prawie cywilnym jest wynikiem relacji określonych osób a istotne są tło oraz cechy charakterystyczne dokonanej czynności prawnej i wiedza odnośnych osób. Odnosi się to nie do działania czy zaniechania samej osoby błądzącej, lecz do drugiej strony tej czynności, a nawet osoby trzeciej. Przedmiotem badania jest bowiem w pierwszej kolejności wprowadzenie w błąd i spowodowanie zachowania *erransa* przejawiające się w dokonaniu czynności prawnej, dopiero w następstwie tego badany jest związek przyczynowo-skutkowy obu tych zachowań. Obojętne jest przy tym zachowanie adresata błędu. Ocenie poddawana jest czynność prawna i interes błądzącego i te dwa główne kryteria są decydujące. Oświadczenia woli objęte są ochroną, która pozwala utrzymać bezpieczeństwo relacji prawnych funkcjonujących w otaczającej nas rzeczywistości.

W szerszym ujęciu błąd jest pewnym faktem pozostawiającym negatywny ślad na gruncie społecznym, jego zaistnienie oznacza niemożność wywołania zamierzonego skutku działań podjętych co najmniej przez jedną osobę, przy czym błąd może dotyczyć również znacznie większego grona. Jednakowo wobec unieważnienia czynności prawnej również druga strona nie osiągnie zamierzonego celu, przez co wystąpienie błędu może udaremnić cele wszystkich stron czynności prawnej. Niezaprzeczalne jest, że błąd jest faktem, ale skala jego występowania jest trudna do oceny.

⁸⁵ Wyrok SN z 24 stycznia 1974 r., II CR 761/73, OSP 1975/11/238; Wyrok SN z 12 października 2000 r., IV CK 144/00, OSNC 2001/4/60; Postanowienie SN z 29 listopada 2012 r., II CSK 171/12, LEX nr 1294475; Wyrok SN z 8 marca 2012 r., III CSK 221/11, LEX nr 1164737.

2.2. BŁĄD W PRAWIE PUBLICZNYM

Rola prawa publicznego w życiu społecznym jest doniosła. Jego wpływ na życie człowieka jest szeroki z uwagi na wkraczanie państwa w stosunki między obywatelami a przedstawicielami administracji publicznej. Proces ten jest władczo realizowany przez organy państwowe lub organy samorządu terytorialnego w oparciu o granice prawa. Organ administracyjnoprawny jest niejako sędzią we własnej sprawie.

Odpowiedzialność administracyjna spoczywająca na obywatelu ma charakter obiektywny - za zaistniały skutek i to niezależnie od osoby sprawcy i jego cech. Celem odpowiedzialności administracyjnej jest zapewnienie przestrzegania określonych przepisów prawa i wywiązywania się z jego norm. Ciężar zainteresowania i badania jest tutaj położony przede wszystkim na samo naruszenie porządku prawnego i jego skutki, a badana jest bezprawność zachowania. Kara administracyjna, co do zasady, nie jest skutkiem dopuszczenia się czynu zawinionego, lecz konsekwencją zaistnienia stanu niezgodnego z prawem. Do przyjęcia odpowiedzialności administracyjnej dochodzi zatem bez względu na jakąkolwiek winę czy brak tej winy. Podmiot naruszający przepisy prawa może uwolnić się od odpowiedzialności poprzez wykazanie, że uczynił wszystko, czego można było od niego rozsądnie wymagać, by do naruszenia przepisów nie dopuścić⁸⁶.

Zasady odpowiedzialności administracyjnej nie uwzględniają działania w ramach błędu zarówno co do znamion określonego deliktu jak i w ramach usprawiedliwionego błędu co do karalności. Instytucja błędu znana z prawa karnego jest w tym przypadku irrelevantna i nie może stanowić przesłanki uchylającej odpowiedzialność, skoro istota tej odpowiedzialności jest obiektywna i nie sprowadza się do badania podmiotu dopuszczającego się deliktu.

Wymogiem konstytucyjnym jest przeprowadzenie postępowania administracyjnego na podstawie i w granicach prawa, a w jego toku organy administracji publicznej stoją na straży praworządności. Organy podejmują wszelkie czynności niezbędne do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz do załatwienia sprawy, mając na względzie interes społeczny i słuszny interes obywateli. Niewzruszalnym prawem strony jest należyte i wyczerpujące informowanie o okolicznościach faktycznych i prawnych, które mogą mieć wpływ na ustalenie praw i obowiązków stron będących przedmiotem tego postępowania. Organy administracji publicznej winny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy

⁸⁶ Wyrok TK z 22 września 2009 r., SK 3/08, OTK-A 2009/8/125.

załatwianiu sprawy. Na gruncie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁸⁷, (dalej: o.p.) mamy tutaj do czynienia z dwoma podstawowymi zasadami postępowania podatkowego - zasadą informowania (art. 121 § 2 o.p.) i zasadą przekonywania (art. 124 o.p.). Poniekąd ocieramy się także o zasadę prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.). Te zasady znajdują także zastosowanie na gruncie innych procedur podatkowych, w tym czynności sprawdzających i kontroli podatkowej. Powyższe obowiązki organów publicznych pozwalają stawiać pytanie o to, czy w prawie administracyjnym, wobec tak wysokich standardów dyrektyw postępowania nałożonych na organ, możliwa jest, mimo wszystko, sytuacja, w której to strona postępowania tkwi w błędzie co do prawa? Wydaje się, że tak, bowiem sam ustawodawca przewiduje kolejne instytucje prawne odnoszące się do potwierdzenia tej kwestii.

Po pierwsze należy wskazać, że z orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego wynika, że nadal istnieje po stronie obywateli powinność co najmniej podstawowej orientacji w przepisach prawnych regulujących niektóre sfery życia społecznego⁸⁸. Zakres wymaganej wiedzy o prawie jest jednak indywidualnie zróżnicowany. Dla przykładu, lepsza znajomość prawa jest oczekiwana od osoby prowadzącej działalność zawodową w określonej dziedzinie. Tak więc osoba przystępująca do prowadzenia działalności gospodarczej powinna być zorientowana w przepisach prawnych regulujących tę działalność w stopniu wystarczającym do jej poprawnego prowadzenia⁸⁹.

Błąd w odniesieniu do prawa administracyjnego może być rozumiany jako błąd leżący w określonym elemencie postępowania administracyjnego, chociaż nie musi dotyczyć wyłącznie przepisów procedury. Obecnie funkcjonujący system normatywny w zakresie postępowania daje instrumenty ochrony stron przed błędami leżącymi po stronie organu.

Najmłodszą zasadą prawa administracyjnego jest rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść strony. Art. 7a ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (dalej:

⁸⁷ Dz.U. 2026, poz. 622.

⁸⁸ Wyrok NSA z 6 grudnia 1999 r., IV SA 2028/97, LEX nr 48735; Wyrok NSA z 10 grudnia 1999 r., V SA 946/99, LEX nr 49950; Wyrok NSA z 18 sierpnia 2000 r., V SA 2497/99, LEX nr 49959.

⁸⁹ Wyrok NSA z 15 października 1996 r., SA/Łd 2523/95, LEX nr 27330; Wyrok NSA z 11 lutego 1998 r., III SA 1678/96, LEX nr 35459; Wyrok NSA z 23 czerwca 1998 r., SA/Sz 1570/97, LEX nr 34724; Wyrok NSA z 5 sierpnia 1998 r., I SA/Ka 2183/96, LEX nr 38656; Wyrok SN z 25 marca 1999 r., III RN 157/98, OSNAPiUS 2000, nr 2, poz. 43; Wyrok SN z 9 czerwca 1999 r., III RN 12/99, OSNP 2000, nr 10, poz. 375; Wyrok NSA z 16 czerwca 1999 r., SA/Sz 1165/98, Rachunkowość- Poradnik praktyczny, 2000, nr 6, s. 21; Wyrok NSA z 1 października 1999 r., III SA 7458/98, LEX nr 39722; Wyrok NSA z 10 listopada 1999 r., I SA/Łd 1429/97, LEX nr 40541; Wyrok NSA z 17 marca 2000 r., SA/Gd 2072/97, LEX nr 41534; Wyrok NSA z 29 listopada 2000 r., I SA/Gd 1185/98, POP 2001, nr 6, poz. 186.

k.p.a.)⁹⁰ stanowi, że jeżeli przedmiotem postępowania administracyjnego jest nałożenie na stronę obowiązku bądź ograniczenie lub odebranie stronie uprawnienia, a w sprawie pozostają wątpliwości co do treści normy prawnej, wątpliwości te są rozstrzygane na korzyść strony, chyba że sprzeciwiają się temu sporne interesy stron albo interesy osób trzecich, na które wynik postępowania ma bezpośredni wpływ.

Oдноśne wątpliwości odnoszą się do znaczenia przepisu prawnego stanowiącego podstawę orzeczenia dotyczącego nałożenia obowiązku czy ograniczenia lub odebrania stronie jakiegoś uprawnienia, nie do wątpliwości co do samej treści przepisu. Przyjęto, że wątpliwości organów administracji publicznej nie dotyczą bowiem „treści normy prawnej”, zrekonstruowanej ze stanowiącego podstawę prawną decyzji przepisu prawa materialnego, lecz raczej znaczenia użytych w tym przepisie słów, określeń, zwrotów itd.⁹¹. Wątpliwości w rozumieniu art. 7a § 1 k.p.a. zachodzą, jeśli pomimo skorzystania z wszelkich dostępnych metod wykładni pierwszego stopnia nie można ustalić jednoznacznego znaczenia przepisu. Ta wprowadzona z dniem 1 stycznia 2017 r. reguła formułuje zasadę nazywaną również zasadą przyjaznej interpretacji. Zasada ta (*in dubio pro libertate*, w prawie podatkowym *in dubio pro tributario*) ma na celu ograniczenie ryzyka obciążenia strony skutkami niejasności przepisów⁹². Należy zwrócić uwagę, że zastosowanie klauzuli *in dubio pro tributario* powoduje, że błędny, ale usprawiedliwiony wadami legislacyjnymi czyn staje się prawidłowy (niebezprawny), odpada potrzeba badania innych elementów struktury wewnętrznej przestępstwa opartego na naruszeniu prawa podatkowego, w tym winy i jej ewentualnego wyłączenia, błąd w sensie prawnokarnym może więc objąć tylko nieprawidłowe rozliczenie podatku, które nie podlega sanacji na podstawie klauzuli *in dubio pro tributario*⁹³.

Oдноśna reguła została w pierwszym rzędzie wprowadzona przez ustawodawcę do przepisów prawa podatkowego. Ustawą z 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa (data wejścia w życie 1.01.16 r.) dodano do ordynacji przepis art. 2a stanowiący, że niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. Było to spowodowane koniecznością zwiększenia ochrony praw podatnika w zakresie wykładni prawa poprzez ograniczenie negatywnych skutków nieprecyzyjnego formułowania przepisów przez ustawodawcę. Zasadę *in dubio pro tributario* należy traktować

⁹⁰ Dz. U. z 2025, poz. 1691.

⁹¹ A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany do ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego*, komentarz do art. 81(a), Warszawa 2018, dostęp on-line.

⁹² Wyrok WSA w Krakowie z 8 października 2018 r., II Sa/Kr 852/18, LEX nr 2567070.

⁹³ K. Radzikowski, *Judykatura podatkowa jako źródło błędu co do prawa w kontekście odpowiedzialności karnej i karnej skarbowej*, Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych, 2025, nr 12, s. 12.

jako wyraz realizacji zasady *nullum tributum sine lege* oraz wynikającej z art. 7 Konstytucji zasady legalizmu, nakazującej organom państwowym działania wyłącznie na podstawie prawa⁹⁴. Zamysłem, jaki przyświecał ustawodawcy wprowadzającemu opisaną regułę było wzmocnienie pewności prawa podatkowego, która jako fundamentalny element porządku prawnego służyć ma ochronie obywatela.

Na kwestie związane z wymogiem interpretowania przepisów prawa administracyjnego z punktu widzenia interesu obywatela już wiele lat przed wprowadzeniem przytoczonych regulacji ustawowych zwracał uwagę Naczelny Sąd Administracyjny - stwierdzając, że wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść obywatela, jeśli nie stoi temu na przeszkodzie ważny interes społeczny, tylko takie bowiem postępowanie może pogłębić zaufanie obywateli do organów państwa⁹⁵. Wówczas powiązano rozstrzyganie wątpliwości na korzyść strony z zasadą pogłębiania zaufania obywateli do organów państwowych. Zasada rozstrzygania istniejących wątpliwości na korzyść obywatela nie uchyla przyjętych dyrektyw wykładni prawa i powinna być zasadniczo stosowana jako ostatnia posiłkowa metoda. W sytuacji jednak zachodzących wątpliwości organ winien rozważyć interpretację obywatela, nie będąc nią związany.

Podobnie opisywana zasada rozstrzygania wątpliwości obowiązuje w przepisach prawa podatkowego. Art. 2a o.p. stanowi, że niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. Wprowadzenie tej zasady uzasadniano potrzebą zwiększenia ochrony podatnika w tych sytuacjach, w których jakość legislacyjna przepisów budzi wątpliwości. Współczesny prawodawca uznał w końcu, że podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji niewłaściwie konstruowanego prawa, przez co konieczne stało się dodanie do ustawy regulującej prawo podatkowe materialne i postępowanie podatkowe przepisu, który w pewnym zakresie odpowiada art. 7a§1 k.p.a.

Dla obu przytaczanych rozwiązań wspólny pozostaje problem skuteczności normy prawnej, bowiem przepisy te mogą pozostać martwe w sytuacji, w której organ publiczny może nie ujawnić swoich wątpliwości interpretacyjnych, chociaż te mogą być zgłaszane przez stronę. To jeden z argumentów, który jest dyskutowany na tle obowiązujących zasad legalności działania

⁹⁴ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 3018, Sejm VII kadencji. <http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/DF7F3E40F8BB6D74C1257DB2004373FC/%24File/3018.pdf> dostęp w dniu 24.06.2024 r.

⁹⁵ Wyrok NSA z 23 września 1982 r., II SA 1031/82, ONSA 1982/2, poz. 91; Wyrok WSA w Warszawie z 20 lutego 2013 r., VII SA/Wa 2542/12, LEX nr 1324162.

czy informowania stron, stąd organy stosujące prawo podatkowe czy sądy administracyjne nie mogą przemilczeć swoich wątpliwości przynajmniej w takim zakresie, jaki jest konieczny do wykazania braku racji podatnika w prowadzonym postępowaniu⁹⁶. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że art. 2a o.p. jest w istocie przepisem urzeczywistniającym konstytucyjną zasadę *in dubio pro tributario*, dotyczącym jednak wyłącznie jednego zakresu tejże zasady, tj. prawnej podstawy zobowiązania podatkowego, który dotychczas nie był objęty regulacją ustawową⁹⁷. Przepis ten nie odnosi się do wątpliwości powstałych na gruncie stanu faktycznego czy też kwestii związanych z obowiązywaniem danego przepisu.

Nowy model instytucji błędu uregulowała ustawa Prawo przedsiębiorców, wprowadzając do porządku prawnego prawo do popełnienia błędu⁹⁸. Instytucja błędu została ustanowiona w art. 21a ust. 1 ustawy stanowiącym normatywną podstawę prawną prawa do popełnienia błędu. Przepis ten stanowi, że jeżeli przedsiębiorca ujęty w CEiDG narusza przepisy prawa związane z wykonywaną działalnością gospodarczą w okresie 12 miesięcy od dnia podjęcia działalności gospodarczej po raz pierwszy albo ponownie po upływie co najmniej 36 miesięcy od dnia jej ostatniego zawieszenia lub zakończenia, a właściwy organ wszczyna postępowanie zmierzające do ukarania go to przed nałożeniem kary wzywa przedsiębiorcę do usunięcia stwierdzonych naruszeń przepisów prawa oraz skutków tych naruszeń, jeżeli skutki takie wystąpiły. Jeżeli przedsiębiorca usunie stwierdzone naruszenia przepisów to albo dochodzi do odstąpienia od nałożenia na niego lub wymierzenia kary i poprzestaje na pouczeniu albo przedsiębiorca nie podlega karze za popełnione wykroczenie lub wykroczenie skarbowe stanowiące stwierdzone naruszenie przepisów prawa.

Instytucja ta ma w swoim założeniu chronić osoby fizyczne przed niedoświadczeniem i brakiem umiejętności praktycznego stosowania przepisów⁹⁹. Prawo do popełnienia błędu przysługuje jednorazowo, aby początkujący przedsiębiorcy nie ponosili negatywnych konsekwencji naruszeń, lecz wykorzystywali je do zdobywania doświadczeń i nauki. Istotne jest, że prawo to odnosi się do każdego kolejnego (tj. każdego po pierwszym) naruszenia już w przeszłości złamanego przepisu. Przedsiębiorca w tym okresie może dopuścić się wielu różnych naruszeń

⁹⁶ B. Brzeziński, *O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika*, Przegląd Podatkowy, 2015, nr 4, s. 17 i n.

⁹⁷ A. Rychlewska, *O ustawowej dyrektywie interpretacyjnej in dubio pro tributario słów kilka*, Palestra, 2017, nr 7-8, s. 127 i n.

⁹⁸ Na podstawie art. 61 ustawy z dnia 31 lipca 2019 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia obciążeń regulacyjnych, Dz.U. z 2019 r., poz. 495 ze zm., dodano art. 21 a ustawy z 6 marca 2018 Prawo przedsiębiorców, Dz.U. 2024 r., poz. 236 ze zm.

⁹⁹ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia obciążeń regulacyjnych, druk sejmowy nr 3622, Warszawa 2019, s. 52.

i w przypadku każdego pierwszego naruszenia będzie mógł skorzystać z prawa do popełnienia błędu¹⁰⁰. Spełnienie warunków określonych szczegółowo w prawie przedsiębiorców oznacza, że wobec przedsiębiorcy nie będzie mogła zostać orzeczona kara w postępowaniu administracyjnym, zaś gdy naruszenie było wykroczeniem lub wykroczeniem skarbowym, przedsiębiorca nie będzie podlegał karze, co jednak nie dotyczy przestępstw, za które przewidziane są surowsze sankcje.

Wprowadzenie tej instytucji do porządku prawnego należy ocenić co do istoty pozytywnie jako rozwiązanie zmierzające do poprawienia sytuacji indywidualnych i początkujących przedsiębiorców i wzmocnienia gwarancji wolności działalności gospodarczej. Na uwagę zasługuje, że instytucja dotyczy najszerszego grona uczestników rynku gospodarczego, bowiem jak wskazują statystyki osoby fizyczne prowadzące jednoosobową działalność gospodarczą to obecnie aż ponad 81,5% wszystkich rejestracji przedsiębiorstw¹⁰¹, zaś aktywnych jednoosobowych działalności gospodarczych w Polsce jest ok. 3-3,5 miliona¹⁰². Nie ulega zatem wątpliwości, że instytucja prawa do popełnienia błędu przez początkującego przedsiębiorcę, z założenia, dotyczy szerokiego grona obywateli dając możliwość ochrony przed konsekwencjami o charakterze penalnym dla jednorazowego popełnienia błędu związanego z tą działalnością gospodarczą.

2.3. WNIOSKI

Błąd, w tym błąd co do prawa jest zjawiskiem współdzielonym przez różne gałęzie prawa. Wspólne im są problemy związane z formułowaniem przepisów prawnych, ich interpretacją i przestrzeganiem. Inne są jednak możliwości usprawiedliwienia zachowania *erransa*. Ten rozdział pracy wskazuje na szerokie spectrum błędów, które przyjęto w systemie prawnym. Błąd, jako instytucja prawna opiera się na tych samych dwóch (wyżej opisanych) elementach, różne są jednak, w zależności od gałęzi prawa, skutki wystąpienia tego błędu.

Na gruncie prawa prywatnego strona relacji prawnej ma zwykle wybór co do podjęcia działań w granicach przepisów lub też ich zaniechania. Z drugiej strony jest ona chroniona szeregiem

¹⁰⁰ M. Etel, *Prawo do popełnienia błędu według przepisów ustawy - Prawo przedsiębiorców*, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego, 2021, nr 10, s. 39.

¹⁰¹ Główny Urząd Statystyczny, *Rejestracje i upadłości przedsiębiorstw w IV kwartale 2025 r.*, www.stat.gov.pl dostęp dnia 20.04.2026 r.

¹⁰² *Ibidem*.

instytucji pozwalających na uchylenie się od skutków prawnych w razie usprawiedliwionego wystąpienia rozbieżności między świadomością strony a treścią lub skutkami czynności.

W przypadku prawa publicznego jednostka podlega pewnym przyjętym zasadom niezależnie od tego, czy w istocie zapoznała się z prawem i czy je rozumie. Zaistnienie błędu w tych dziedzinach wkracza w relację między obywatelem a państwem, sam odbiorca nie jest władny do usunięcia skutków błędu, nawet jeśli nie z jego winy do błędu doszło, jeśli to nie adresat niewłaściwie odczytał dyrektywę normatywną. Ryzyko błędu co do prawa w zakresie prawa publicznego, zwłaszcza prawa administracyjnego i finansowego jest wyższe z uwagi na rozległość regulacji i ich skomplikowanie, ich skutki zwykle również bywają poważniejsze i znacznie trudniejsze do uchylenia. Prawodawca uznaje, że obowiązkiem obywatela jest znać i przestrzegać obowiązujących norm.

W ostatnich latach ustawodawca wprowadził do prawa publicznego klauzule zmierzające do ochrony obywatela w ujęciu przydania mu podmiotowego prawa do pozostawania w usprawiedliwionym błędzie. Regulacje te mają w jakimś stopniu równoważyć prawa i obowiązki obywateli wobec siebie nawzajem w zakresie obowiązującego prawa powszechnego.

Jeśli znaczna część społeczeństwa nie jest zainteresowana ani świadoma zachodzących zmian to trudno mówić o powszechnym spełnianiu kryteriów znajomości prawa i funkcjonowaniu w realiach państwa prawa. Zrozumienie aktu prawnego jest trudnością dla znacznej części społeczeństwa, co również może wpływać na pomniejszenie motywacji do angażowania się w poznanie prawa. Z drugiej strony to, że akt prawny jest skomplikowany nie uchybia obowiązkowi przestrzegania norm, a zasada *ignorantia iuris nocet* znajduje swoje zastosowanie. Problem w tym, czy system prawny bilansuje prawa i obowiązki obywateli na kanwie zasady *ignorantia iuris nocet*. Oczekiwania prawodawcy wobec obywateli rosną, coraz więcej wprowadza się nakazów i zakazów w randze powszechnie obowiązującego prawa. Im oczekiwania państwa wobec obywatela zwiększają się, tym częściej obywatele podnoszą argumenty *in dubio pro libertate*.

3. ROZDZIAŁ III - HISTORIA BŁĘDU CO DO PRAWA W POLSKIM PRAWODAWSTWIE KARNYM

Od początku historii prawodawstwa terytoria polskie, podobnie jak większa część dzisiejszej Europy pozostawały pod wpływem prawa rzymskiego. W starożytnym Rzymie panowała zasada, zgodnie z którą znajomość prawa zaliczana była do cnót obywatelskich¹⁰³. Nie wyróżniano błędu co do prawa rozumianego jako okoliczności mającej swoje źródło w obowiązującej normie prawnej czy jej interpretacji. W przypadku błędnego przekonania co do bezprawności zachowania zwracano uwagę, że okoliczność ta jest uzależniona od stanu wiedzy, doświadczenia sprawcy, którego zachowania (zaniechania) przed czynem są kluczowe w kontekście oceny tego przypadku. Wyróżniono pojęcie *iuris ignorantia*, pod którym krył się błąd co do karygodnej natury czynu albo nieznajomość ustawy karnej. W pierwszym znaczeniu błąd wyłączał winę z wyjątkiem przestępstw wiążących odpowiedzialność z powstaniem określonego skutku, jak na przykład zabójstwo. Nieznajomość prawa mogła usprawiedliwiać, kiedy znajdowało to uzasadnienie w szczególnych okolicznościach¹⁰⁴.

Z powstaniem państwa polskiego wiązało się uchwalenie praw generalnych mających obowiązywać obywateli niezależnie od praw lokalnych. Prawo zwyczajowe opierało się na praktyce, formowało się w drodze sprawowania wymiaru sprawiedliwości i było rejestrowane w szczególności w pamięci osób uczestniczących w tych procesach przez co wydatny był cykl ewoluowania prawa¹⁰⁵. Wyróżniano już pojęcia błędu co do faktu i błędu co do prawa, które mogły być umyślne lub nieumyślne¹⁰⁶. Błędem było mylne mniemanie sprawcy o rzeczywistości, jej wadliwe odbicie w świadomości. Prawodawca zwracał przy tym uwagę, aby prawa były ogłaszane ludności obowiązanej do jego przestrzegania, aby uniknąć zarzutów co do nieświadomości bezprawności.

3.1. ŚREDNIOWIECZE

Wczesne średniowiecze w Europie nie wyróżniało odrębnie procesu w sprawach karnych i cywilnych. Najdawniejsze prawo polskie przyjmowało zasadę szkodliwości nieznajomości

¹⁰³ Z. Duniewska, *Ignorantia iuris w prawie administracyjnym*, Łódź 1998, s. 104.

¹⁰⁴ Z. Ćwiąkalski, *Błąd co do bezprawności czynu w polskim prawie karnym*, Kraków 1991, s. 9.

¹⁰⁵ S. Grodziski, *Z dziejów staropolskiej kultury prawnej*, Kraków 2004, s. 18.

¹⁰⁶ S. Płaza, *Historia prawa w Polsce. Zarys wykładu. Część I: Polska przedrozbiorowa*, Kraków 1991, s. 299.

prawa znajdującej powszechne zastosowanie w Europie. Chociaż nie wyróżniano instytucji błędu to jednak uznawano, że zasada odpowiedzialności ma swoje ograniczenia zasługujące na uwzględnianie szczególnych okoliczności.

System prawa okresu wczesnopiastowskiego wiązał odpowiedzialność karną z tytułu naruszeń prawa na podstawie zasad wynikających z prawa zwyczajowego. Przestępstwo określał fakt prowadzący do wyrządzenia komuś szkody lub krzywdy a odpowiedzialność miała charakter obiektywny. Przy ocenie odpowiedzialności nie roztrząsano w ogóle winy, umyślności lub jej braku. Istotny był jedynie fakt powodujący szkodę lub krzywdę. Nie było zatem możliwości oddalenia od siebie zarzutów powołując się na okoliczności takie jak np. błąd.

W XIII wieku dostrzeżono, że zaistnienie faktu powodującego krzywdę czy szkodę to jeden z kilku elementów, jakie powinny być roztrząsane w sprawie i nie mniej istotne są powody, z jakich doszło do zdarzenia i jego okoliczności. Badane okoliczności miały między innymi postać indywidualnych cech sprawcy, odtworzenia procesu powstania przyczyn zdarzenia, przebiegu samego zdarzenia i jego skutków. To pozwoliło na ukształtowanie się winy jako możliwości postawienia zarzutu sprawcy niezgodnego z prawem zachowania się nieusprawiedliwionego okolicznościami i pociągnięcie go do odpowiedzialności.

Warto zwrócić uwagę, że w XIII w. za najpoważniejsze przestępstwa uważane były przestępstwa skarbowe polegające na działaniu przeciwko interesom majątkowym monarchy (państwa) i te przestępstwa były ścigane z urzędu, zaś ich sprawcy byli traktowani jak wrogowie panującego władcy. Od XIII w. w wymiarze sprawiedliwości zaczęto odróżniać zabójstwo z przypadku od zabójstwa umyślnego¹⁰⁷.

Jednym z pierwszych i najważniejszych źródeł kodyfikacji prawa polskiego były Statuty Kazimierza Wielkiego wydane w drugiej połowie XIV w. W nich pojawiło się pojęcie winy jako istota oceny przestępstwa. W prawodawstwie tym wprost wskazano także, że naród jest poddany jednemu władcy i nie powinien podlegać różnym prawom¹⁰⁸, czego celem miało być uchylenie wszelkich wątpliwości co do obowiązującego prawa i nakazanie przestrzegania praw nadanych i stosowanych przez monarchę. Obowiązek ten rzuca światło na powoływanie się na obowiązywanie różnych praw lub wątpliwości co do obowiązywania konkretnego nakazu lub

¹⁰⁷ J. Bardach, B. Leśnodorski, M. Pietrzak, *Historia ustroju i prawa polskiego*, Warszawa 2000, s. 153.

¹⁰⁸ W. Uruszczak, *Statuty Kazimierza Wielkiego jako źródło prawa polskiego*, Studia z Dziejów Państwa i Prawa Polskiego, 1993, z. 3, s. 110.

zakazu odnoszącego się do podsądnego, przez co odmówiono powoływania się na wątpliwości co do prawa, a zatem nieświadomości czy błędu co do jego rozumienia.

3.2. RZECZPOSPOLITA SZLACHECKA

W czasach Rzeczypospolitej szlacheckiej prawo stanowione miało już decydującą rolę, zaś prawodawstwo zaczęły przejmować centralne organy stanowienia prawa, w głównej mierze sejm. Władza prawodawcza przywiązywała wagę do należytego ogłaszania ustaw. Obowiązek poznania prawa polskiego spoczywał tak na obywatelach polskich, lecz także i na cudzoziemcach¹⁰⁹. W prawie szlacheckim wyróżniono instytucję błędu. Polegał on na wyobrażeniu sprawcy o rzeczywistości różniącym się od faktycznego obrazu. Okoliczność ta stworzona została w drodze doświadczenia praktyki sądowej i w szczególnych przypadkach pozwalała na zwolnienie od odpowiedzialności. Był to błąd o charakterze błędu co do faktu. Praktyka знаła także błąd co do prawa, jednak nie stanowiło to okoliczności zwalniającej z odpowiedzialności¹¹⁰. Błąd co do prawa nie był traktowany na równi z błędem co do faktów z uwagi na możliwości różnego interpretowania obowiązujących norm, w tym powoływania się na tę regułę przez sprawców czynów zabronionych wyłącznie w celu uniknięcia odpowiedzialności. Nie oznaczało to jednak, że wątpliwości wobec prawa nie wpływały na wymiar kary. Jedną z przyjętych okoliczności obniżających karę były wątpliwości natury prawnej lub faktycznej¹¹¹.

W okresie przedrozbiorowym oraz w ich trakcie (1764-1795 r.) w Europie coraz większe znaczenie odgrywały humanitarne poglądy na prawo karne, przychylano się do subiektywizacji odpowiedzialności karnej poprzez zerwanie z odpowiedzialnością obiektywną, „za skutek” i przyjęcie indywidualizacji tejże odpowiedzialności.

3.3. POLSKA POD ZABORAMI

W okresie rozbiorów, polskie tereny znalazły się w trudnym położeniu formalnoprawnym. Mieszkańcy ziem włączonych do zaboru pruskiego podczas pierwszego rozbioru musieli dostosować się do nowego systemu prawnego. Prawo karne wprowadzone na terenie tego zaboru cechowało się znaczną surowością, a przesłanek uchylających odpowiedzialność karną

¹⁰⁹ W. Zalewski, *Nieświadomość bezprawności - historyczna perspektywa politycznokryminalna*, Gdańskie Studia Prawnicze. Dwadzieścia lat Gdańskich Studiów Prawniczych. Tom XXXVIII, Gdańsk 2017, s. 719.

¹¹⁰ D. Makiła, *Historia prawa w Polsce*, Warszawa 2008, s. 242.

¹¹¹ S. Płaza, *Historia prawa w Polsce na tle porównawczym, cz. I*, Kraków 2002, s. 391.

nie było wiele, brak było uprawnienia do uchylenia się od odpowiedzialności za nieświadomość bezprawności czynu. Nie było gwarancji praw jednostki w procesie, fakt nieznajomości przepisów prawnych, których złamanie powodowało odpowiedzialność karną w zasadzie nie wpływał na odpowiedzialność.

Na terenie zaboru austriackiego powszechny był obowiązek wiedzy o zakazanych czynach, prawo nie przewidywało nierównego traktowania obywateli. Za takie mogłoby być poczytane uznanie mniejszej winy lub jej braku w przypadku uzasadniania dopuszczenia się czynu nieświadomością karalności niezależnie od jej przyczyny. Nie było przyczyn usprawiedliwiających nieznajomość prawa. Ustawa karna cesarza Franciszka Józefa z 27 maja 1852 r. wprowadziła regułę *ignorantia iuris nocet* tak co do zbrodni, jak i występków i przekroczeń ustalając, że nieświadomością tej ustawy karnej nikt wymówić się nie może. Ustawa była przygotowana na wyjątkowe przypadki, np. gdy sprawca działał w granicach błędu co do prawa wyłączającego zły zamiar zmieniając regułę odpowiedzialności ze względu właśnie na ten błąd¹¹². Znajdowało to zastosowanie na przykład w odniesieniu do zabójstwa syna pokąsanego przez wściekłego psa, dokonanego przez wieśniaka w szczególnie zacofanej wiosce w przekonaniu, że spełnia ogłoszony przez władzę nakaz zabijania zwierząt pokąsanych przez wściekłego psa.

Tereny pod zaborem rosyjskim podzielone zostały na gubernie. Na tych terenach zachowano moc obowiązującą przepisów prawa polskiego (w tym prawa karnego) wprowadzonych na mocy Statutu litewskiego z 1588 r. Nowy kodeks karny rosyjski (zwany kodeksem Tagancewa) uchwalono 22 marca 1903 r. W nim pominięte zostały szczególne rozwiązania dotyczące świadomości bezprawności, ponieważ zasada *ignorantia iuris nocet* miała charakter konstytucyjny¹¹³, nie podlegała zatem ograniczeniom. Kodeks odnosi się jedynie do istotnego i niezawinionego błędu faktycznego. Zwracano jednak uwagę, że dowiedzenie przez oskarżonego, że nieświadomość bezprawności była niezawiniona, musiało go uniewinnić w oczach sprawiedliwości ludzkiej¹¹⁴, co mogło dotyczyć na przykład cudzoziemców.

Jak widać na powyżej opisanych przykładach kodyfikacji podejmowanych przez różnych władców ujawnia się pewne zbiegające się we wszystkich niemal przypadkach uznanie, że nieznajomość przepisów prawa obowiązujących na określonym terenie nie oznacza, że sprawca

¹¹² E. Krzymuski, *System prawa karnego, I Część ogólna*, Kraków 1921, s. 101.

¹¹³ S. Glaser, *Ignorantia ...*, *op. cit.*, s. 14.

¹¹⁴ W. Borowski, *Zasady prawa karnego, Tom I. Część ogólna*, Warszawa 1922, s. 112-113.

może liczyć na zrozumienie. Błąd co do prawa w XIX wieku jeszcze nie znajdował uznania wśród prawodawców. Przewidywane wyjątki nie miały charakteru usystematyzowanego.

Wobec wybuchu I wojny światowej i załamania pozycji zaborców okupujących ziemie polskie możliwe stało się powstanie polskich inicjatyw niepodległościowych, w tym tworzenia organów państwowych uprawnionych do tworzenia prawodawstwa. Projekt pierwszego polskiego kodeksu karnego został opracowany przez Edmunda Krzymuskiego i został wydany w 1918 r. W nim określono w art. 11, że czyn przestępny zachodzi, kiedy sprawcy można przypisać winę, kiedy był on zdolny do tego, aby świadomie i dobrowolnie dokonać go, albo gdy dokonał tego w złym zamiarze albo z karygodnego niedbalstwa¹¹⁵. W art. 17 projekt zakładał, że nikt nie będzie mógł uchylić się od winy zasłaniając się nieznaną sobie ustawą karną. Gdyby jednak sprawca z powodu całkiem niezawinionej nieznaną sobie obowiązku, jakie prawo nakłada, nie był w stanie poznać się już nie tylko na tym, że to, co czyni jest karygodne, ale nawet, że sprzeciwia się to prawu lub mniemał, że to, co czyni jest przez prawo nakazane, to sąd stosownie do okoliczności będzie mógł błąd traktować na równi z błędem faktycznym i z tego tytułu uwolnić sprawcę od odpowiedzialności karnej¹¹⁶. Jednocześnie projekt nie odnosił się do rozstrzygnięcia kwestii kategorii tej niezawinionej nieznaną sobie obowiązku prawnym. Orzekający w sprawie miał prawo uwolnić oskarżonego od zarzutu i uniewinnić sprawcę.

W dniu 7 października 1918 r. Rada Regencyjna ogłosiła Polską Deklarację Niepodległości. Podjęto prace ustawodawcze nad projektem kodeksu karnego, którego wstępny zarys ogłoszono w 1922 r. W art. 2§2 stanowił tym, że przy niezawinionej nieświadomości bezprawności możliwe było przyjęcie bezkarności sprawcy lub też zastosowanie wobec niego nadzwyczajnego złagodzenia kary zgodnie z art. 65§2 projektu. Kolejny przygotowawczy projekt datowany na 1926 roku zakładał z kolei nieświadomość przestępności działania, z którą wiązało się z odpowiedzialność za czyn nieostrożny¹¹⁷.

Konieczne stało się także uchwalenie przepisów odnoszących się do norm prawa karnego skarbowego. Ustawą z 2 sierpnia 1926 r. wprowadzono w życie pierwszy odrębny od prawa karnego powszechnego akt prawny dotyczący czynów karalnych o charakterze skarbowym, tj.

¹¹⁵ E. Krzymuski, *Projekt Kodeksu karnego polskiego*, Warszawa 1918, s. 28.

¹¹⁶ *Ibidem*, s. 30.

¹¹⁷ Z. Ćwiakalski, *Błąd... op. cit.*, s. 12-13.

Ustawa karna skarbową z 2 sierpnia 1926 r.¹¹⁸. Odrębnej od prawa karnego powszechnego instytucji błędu, w tym błędu co do karalności, w tym przypadku nie wyróżniono.

3.4. KODEKS KARNY Z 1932 r.

Okres po zakończeniu I wojny światowej wpłynął na znaczny rozwój prawa karnego. Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 11 lipca 1932 r. Kodeks karny¹¹⁹ (dalej: Kodeks z 1932 r.) uchwalono pierwszy kodeks systemowo regulujący polskie prawo karne. Po raz pierwszy na terenie całego kraju, wobec wszystkich obywateli i cudzoziemców zastosowanie znajdował ten sam akt prawny kategoryzujący odpowiedzialność karną. Uznano, że subiektywizm w dziedzinie winy sięga najgłębiej tam, gdzie dotyka nie tylko podłoża psychicznego samego działania, ustosunkowania się psychiki sprawcy do skutku, ale gdzie obejmuje całość psychofizyczną sprawcy, gdzie dotyka jego poczytalności¹²⁰.

W Kodeksie z 1932 r. prawodawca przewidział szczególne sytuacje, w których przewidziana przepisami ogólnymi sankcja nie zostaje zastosowana. Jednym z takich przypadków był błąd. Ustawodawca nie zdefiniował jednak pojęcia przestępstwa czy błędu wprost, co mogło powodować pewnego rodzaju trudności, w szczególności, że jak uważał August Finger - znaczenia pojęcia mającego powagę prawną należy się doszukiwać w samej ustawie¹²¹.

I tak w art. 20§1 Kodeks karny z 1932 r. ustanawiał wyjątek, zgodnie z którym nie popełniał przestępstwa, kto dopuszczał się czynu pod wpływem błędu co do okoliczności należącej do istoty czynu, z wyjątkiem gdy chodzi o występki nieumyślne, a błąd był wynikiem nieostrożności lub niedbalstwa - *error facti*. Dalej w §2 było uprawnienie sądu do uwzględnienia usprawiedliwionej nieświadomości bezprawności czynu, jako podstawy do nadzwyczajnego złagodzenia kary. Błąd co do prawa nie odnosił się do nieznanomości poszczególnego przepisu, a tego, czy sprawca zdawał sobie sprawę z tego, że jego zachowanie sprzeciwia się powszechnemu poczuciu prawa. Jedynie w przypadku stwierdzenia, że zaistniała usprawiedliwiona nieświadomość bezprawności czynu sąd mógł zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary, ale w żadnym wypadku taki błąd nie uchylał bezprawności czynu¹²². Norma opisana w art. 20§2 tego kodeksu utrzymywała zatem obowiązywanie zasady *iuris ignorantia*

¹¹⁸ Dz.U. 1926 nr 105 poz. 609.

¹¹⁹ Dz. U. 1932, nr 60, poz. 571.

¹²⁰ J. Makarewicz, *Kodeks Karny z komentarzem*, Lwów 1932, s. 31-32.

¹²¹ A. Finger, *Begriff der Gefahr und Gemeingefahr im Strafrecht. t.I.*, Tybinga 1930, s. 243.

¹²² K. Sobolewski, A. Laniewski, *Polski Kodeks Karny z 11.VII.1932 r.*, Lwów 1932, s. 18-19.

semper nocet, dzięki temu nikt nie mógł tłumaczyć się nieznajomością prawa i nie znosiło to winy umyślnej, chociażby wykazano, że osoba ta nie mogła znać tej normy prawnej.

Błąd co do prawa nie stanowił okoliczności wyłączającej odpowiedzialność karną, lecz jedynie umniejszał winę sprawcy. Kodeks nie zawierał regulacji błędu co do okoliczności wyłączającej odpowiedzialność karną¹²³. Na gruncie art. 20§1 Kodeksu z 1932 r. traktowano je jako błąd co do okoliczności należącej do istoty czynu albo jako błąd co do prawa.

Prawodawca nie zezwalał na wymierzenie kary łagodniejszej w sytuacji, w której sprawca był tylko nieświadomy bezprawności, ale wymógł, aby ta nieświadomość przyjęła taką rangę, aby móc ją w konkretnym przypadku usprawiedliwić. Na skutek usprawiedliwionej nieświadomości sprawca mógł liczyć jedynie na fakultatywne nadzwyczajne złagodzenie kary. Rozwiązanie to można uznać za rażąco niekonsekwentne, ponieważ z jednej strony deklarowano „fikcyjność” i „groteskowość” zasady powszechnej znajomości prawa, a jednocześnie uznano, że sprawca nawet w przypadku usprawiedliwionej znajomości prawa będzie odpowiadał karnie¹²⁴.

Wiele kontrowersji budziła relacja między art. 20§2 a art. 14§1 Kodeksu z 1932 r. stanowiącego, że przestępstwo umyślne zachodzi nie tylko wtedy, gdy sprawca chce je popełnić, ale także gdy możliwość skutku przestępnego lub przestępności działania przewiduje i na to się godzi. Była ona poddawana szerokiej krytyce przez część doktryny¹²⁵. Stanowisko krytykujące spotkało się z kontrargumentacją po stronie autorów ustawy¹²⁶. Problem interpretacyjny sprowadzał się do tego, że art. 20§2 Kodeksu z 1932 r. używał pojęcia nieświadomości bezprawności, zaś z treści art. 14§2 tej ustawy można odczytać że zamiar bezpośredni jak i ewentualny wymagają objęcia zamiarem sprawy przestępczości działania.

¹²³ J. Lachowski, *Regulacja błędu w kodeksie karnym z 1997 r. - wybrane zagadnienia*, [w:] Aktualne problemy i perspektywy prawa karnego, M. Mozgawa, P. Poniąkowski, K. Wala (red.), Warszawa 2022, s. 148.

¹²⁴ W. Zalewski, *Nieświadomość bezprawności... op. cit.*, s. 722.

¹²⁵ Według S. Śliwowskiego, normy te były sprzeczne, niemożliwe do pogodzenia, skoro na podstawie art. 20§2 Kodeksu z 1932 r. sprawca odpowiada bez względu na to czy miał świadomość bezprawności czynu, zaś zgodnie z art. 14§1 tej ustawy sprawca był winny przestępstwu umyślnemu tylko wtedy, gdy chciał on popełnić przestępstwo albo kiedy przewidywał jego popełnienie i godził się na to. W. Wolter podniósł wadliwość konstrukcji art. 14§1 Kodeksu z 1932 r. w kontekście treści art. 20§2. S. Śliwowski stwierdził ponadto, że w przypadku art. 20§1 Kodeksu z 1932 r. przepis prawa stawał się niejako obiektywną przesłanką odpowiedzialności karnej, co wynikało z zasady, zgodnie z którą nieznajomość prawa zawsze rodzi odpowiedzialność i nikt nie może się nią tłumaczyć.

¹²⁶ Zdaniem J. Makarewicza rozwiązania przyjęte w ustawie nie przeczą sobie i gdyby zachodziła usprawiedliwiona lub nieusprawiedliwiona nieświadomość bezprawności czynu to zgodnie z art. 14§1 nie byłoby przestępstwa umyślnego (złego zamiaru) ale przestępstwo nieumyślne, skoro sprawca skutku przestępnego nie przewidywał, chociaż mógł lub powinien był (art. 14§2). W związku z tym art. 20§2 Kodeksu z 1932 r. nie mógł odnosić się do przestępstw umyślnych, do których odnosił się art. 14§1 Kodeksu z 1932 r. lecz tylko do przestępstw nieumyślnych z art. 14§2 tej ustawy. Dalej autor ten uznawał, że błąd prawny jest takim samym czynnikiem wykluczającym świadomość jak błąd faktyczny.

Według tej drugiej normy przestępstwo nieumyślne zachodzi zarówno wtedy, gdy sprawca możliwość skutku przestępnego przewiduje, lecz bezpodstawnie przypuszcza, że go uniknie, jak i wtedy, gdy skutku przestępnego lub przestępności działania sprawca nie przewiduje, choć może lub powinien przewidzieć. Dlatego też powstał spór co do tego czy na podstawie art. 20§2 Kodeksu z 1932 r. można przyjąć usprawiedliwioną nieświadomość bezprawności przestępstw umyślnych czy tylko nieumyślnych. Broniący regulacji kodeksowej podnosili, że art. 14 tej ustawy odnosi się do tego, że świadomość bezprawności (nie przestępności) jest integralną częścią winy umyślnej, zaś z art. 20§2 tej ustawy miało wynikać to że w razie usprawiedliwionej nieświadomości bezprawności można obniżyć karę jak za przestępstwo nieumyślne¹²⁷.

Juliusz Makarewicz podkreślił, że Kodeks skreślając winę umyślną stanął na stanowisku, że do winy umyślnej należy świadomość przestępności czynu¹²⁸, nadto pokreślił, że w Kodeksie karnym została przyjęta zasada *ignorantia iuris criminalist excusat*. Podobne stanowisko wyrażali Stanisław Pławski czy Jerzy Aker¹²⁹. Druga część prawników przychyliła się do stanowiska o prymacie zasady *ignorantia iuris nocet*¹³⁰. Przedstawiciele tego poglądu podnosili, że art. 20§2 Kodeksu z 1932 r. przewiduje wyjątek od zasady szkodliwości nieznajomości prawa i jest wyłomem w zasadzie subiektywizmu¹³¹.

W ówczesnej literaturze niemieckiej, na której opierała się doktryna prawa polskiego sporne było, czy świadomość przestępności dotyczy złego zamiaru. Część doktryny uznawała, że nawet świadomość bezprawności nie należy do złego zamiaru (jak na przykład Franz von Liszt), inni zaś uznawali, że nie można sobie wyobrazić winy bez świadomego (wina umyślna) lub przewidywanego (wina nieumyślna) sprzeciwiania się prawu (Ernst Beling)¹³², przy czym niemiecki kodeks karny nie dawał jasnej odpowiedzi na rozpatrywaną kwestię nie podając definicji złego zamiaru w ogóle, co wpłynęło na mnożenie poglądów wyrażających sprzeczne stanowiska w tym zakresie.

¹²⁷ S. Pławski, *Stosunek art. 20§2 do art. 14 k.k.*, *Czasopismo Sędziowskie: Organ Oddziału Lwowskiego Zrzeszenia Sędziów i Prokuratorów Rzpltej Polskiej*, 1935, s. 232-233.

¹²⁸ J. Makarewicz, *Błąd co do przestępności działania*, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, 1936, nr 1, s. 33.

¹²⁹ S. Pławski, *Stosunek... op. cit.*, s. 232-235; J. Aker, *Zagadnienie błędu na tle polskiego prawa karnego (art. 14 i art. 20 k.k.)*, *Gazeta Sądowa Warszawska*, 12.04.1937, nr 15, s. 212-215.

¹³⁰ W. Wolter, *Zarys systemu prawa karnego. Część ogólna. Tom I*, Kraków 1933, s. 97 i 156; J. Jamontt, E. S. Rappaport, *Kodeks karny... op. cit.*, s. 222; S. Glaser, *Polskie prawo karne w zarysie*, Kraków 1934, s. 169 i nast., s. 181; K. Bzowski, *O stosunku §1 art. 14 do §2 art. 20 k.k. z r. 1932*, *Głos Sądownictwa*, 1936, nr 10, s. 768 i nast.

¹³¹ J. Jamontt, E. S. Rappaport, *Kodeks karny... op. cit.*, s. 222; K. Bzowski, *O stosunku... op. cit.*, s. 770.

¹³² J. Makarewicz, *Błąd... op. cit.*, s. 33.

Juliusz Makarewicz odnosząc się do zasad polskiego kodeksu wskazał, że zaistnienie błędu skutkuje tym, że nie ma przestępstwa, jest jedynie czyn prawnie bezbarwny. Błędem co do okoliczności, mającej wykluczyć bezprawność czynu miało być na przykład przypuszczenie sprawcy, że działa w obronie koniecznej zabijając funkcjonariusza państwowego, chcącego go aresztować a wziętego błędnie za bandytę. Jednocześnie autor kodyfikacji wyjaśnił, że w zakresie art. 20§2 Kodeksu z 1932 r. społeczeństwo przyjmuje fikcję, że obywatel zna wszelkie nakazy i zakazy ogłoszone przez państwo, czym nie pozwala bronić się nieznajomością ustaw karnych. Wskazał, że kodeks pozwala, by w wyjątkowych wypadkach wolno było uwzględniać nieznajomość przepisów czy inną nieświadomość bezprawności czynu, ale musi być ona usprawiedliwiona wyjątkowymi warunkami bytowania, wyjątkowo niskim poziomem rozwoju umysłowego itp.¹³³. Błąd sprawcy powodował z jednej strony uchylenie się od odpowiedzialności karnej (brak winy), a zatem taki czyn był prawnie czysty, jednak z drugiej strony nie oznaczało to braku reakcji państwa. Przyjęta w ustawie zasada subiektywizmu nie pozwalała, aby w przypadku braku winy wymierzać karę, ponieważ wina w rozumieniu tej ustawy dopuszczała odpowiedzialność za zamierzone i przewidywane skutki czynu, a wobec zaistnienia błędu o takich nie mogło być mowy, ponieważ *de facto* sprawca nie chciał lub nie godził się z popełnieniem czynu zabronionego.

3.5. KODEKS KARNY z 1969 r.

Ustawa z dnia 19 kwietnia 1969 r. - Kodeks karny (dalej: Kodeks z 1969 r.)¹³⁴ r. spełniał rolę porządkującą prawo karne na terenie Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej. Zakładał on, że odpowiedzialność karna może nastąpić wyłącznie wtedy, kiedy został popełniony czyn, który jest społecznie niebezpieczny i gdy jest on zabroniony przez ustawę karną, jeżeli ustawa ta obowiązuje w czasie popełniania tego czynu.

Aby spełnić dyspozycję odpowiedzialności karnej czyn musiał spełniać kryteria odpowiedzialności. Jednym z głównych była bezprawność zachowania sprawcy ujmowana obiektywnie i niezależnie od wiedzy sprawcy. Pod tym pojęciem rozumiano niezgodność czynu z obowiązującym porządkiem prawnym, a więc z systemem prawa jako określoną całością¹³⁵. Na tle Kodeksu z 1969 r. błąd miał szeroki wpływ na winę. Wystąpienie błędu w określonych

¹³³ *Ibidem*, s. 76.

¹³⁴ Dz.U. z 1969 r., nr 13, poz. 94.

¹³⁵ J. Bafia, K. Mioduski, M. Siewierski, *Kodeks Karny. Komentarz*, Warszawa 1987, s. 23.

okolicznościach powodowało ograniczenie odpowiedzialności lub nawet wyłączenie winy. Ustawodawca w art. 24§2 Kodeksu z 1969 r. przewidział, że nieświadomość bezprawności czynu nie wyłączała odpowiedzialności, jeżeli sprawca mógł błędu uniknąć, chociaż w tym przypadku do sprawcy przestępstwa umyślnego sąd mógł zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary. Błąd co do bezprawności oznacza, że sprawca ma prawidłowe postrzeganie rzeczywistości, więc nie dotyczy go błąd co do znamion odnoszących się do zakazu wynikającego z systemu prawnego chroniącego określone dobro pod rygorem odpowiedzialności karnej. Na gruncie tej ustawy nie budziło wątpliwości, że brak możliwości rozpoznania znaczenia czynu należało traktować jako kategorię subiektywną, ustalaną indywidualnie¹³⁶. Badanie błędu co do bezprawności mogło następować dopiero wówczas, kiedy sprawca nie był w błędzie co do znamion czynu (zgodnie z art. 24§1 Kodeksu z 1969 r.), ponieważ prawidłowo oceniał spełnienie ich swoim zachowaniem, jednak uznawał swoje działanie lub jego brak za zgodne z dotyczącym go porządkiem prawnym. Sformułowany w ustawie błąd co do prawa (art. 24§2 Kodeksu z 1969 r.) wykazywał dwie główne formy jego występowania. Pierwszą była tkwica w sprawcy nieświadomość bezprawności, kiedy sprawca z usprawiedliwionych powodów nie jest uświadomiony co do obowiązujących na danym terenie norm prawa karnego i jest przekonany, że działa w zgodzie z prawem. Drugim przejawem tego błędu było z kolei błędne urojenie polegające na tym, że sprawca jest przekonany, że popełnia przestępstwo, podczas gdy w rzeczywistości to przekonanie działania niezgodnego z prawem jest błędne. Ten drugi przypadek był rzadziej występujący.

Nieświadomość bezprawności mogła być (i najczęściej właśnie była) zawiniona. Zdaniem Władysława Woltera pełna zarzucalność czynu mogła mieć miejsce wtedy, gdy sprawca „wiedział” o bezprawności zamierzonego postępowania, niezależnie od tego, czy wiedzę zaktualizował czy też nie¹³⁷. Rozstrzygająca była w tym przypadku możliwość świadomości bezprawności, a zatem sytuacja, w której sprawca miał możliwość uświadomienia sobie, że określone zachowanie może nie być zgodne z prawem. Kryteria te zmierzały w stronę podwyższenia sprawcy wymagań uzasadniających usprawiedliwienie do bardzo ograniczonych okoliczności niemożliwości uświadomienia sobie o bezprawności czynu. Jednocześnie świadomość bezprawności stanowić miała element winy, nie zamiaru¹³⁸. Na skutek tego nie było konieczności dowodzenia świadomości bezprawności.¹³⁹ Zawinienie zachodziło, kiedy

¹³⁶ A. Zoll, *Komentarz, Kodeks karny. Część Ogólna. Komentarz. Tom I. Komentarz do art. 1-116 k.k.*, Warszawa 2012, s. 195.

¹³⁷ W. Wolter, *Nauka o przestępstwie*, Warszawa 1973, s. 242.

¹³⁸ Z. Ćwiąkański, *Błąd... op. cit.*, s. 111.

¹³⁹ W. Zalewski, *Nieświadomość... op. cit.*, s. 730.

sprawcy można było postawić zarzut, że gdyby przed dokonaniem czynu zastanowił się, poradził innych, skorzystał z przysługujących mu dostępnych źródeł prawa czy też źródeł opisujących akty prawne, czyli zgromadził niezbędne informacje to uświadomiłby sobie, że czyn tego rodzaju jest bezprawny. Sprawca nie mógł się skutecznie bronić twierdząc, że gdyby przy popełnieniu czynu wiedział, że przed jego dokonaniem musiał dochować należytej staranności i poznać normę prawną to nie dokonałby tego czynu.

W zakresie prawa karnego skarbowego w okresie obowiązywania Kodeksu z 1969 r. również wprowadzono systemowe przepisy. Ustawa karna skarbową z 26 października 1971 r.¹⁴⁰ cechowała się przyjęciem rozwiązań obowiązujących w powszechnym Kodeksie z 1969 r., w tym błędu. W art. 2§1 tej ustawy karnej skarbowej prawodawca wskazał, że do przestępstw skarbowych nie mają zastosowania przepisy części ogólnej kodeksu karnego z pewnymi wyjątkami, do których między innymi zaliczano art. 24 Kodeksu z 1969 r., który w §2 odnosił się do błędu co do prawa. Nieświadomość bezprawności mogła wynikać z nieznanomości nakazu lub zakazu, przez co sprawca nie był uświadomiony, że podejmując się czynu popełnia czyn prawnie niedozwolony. Była to okoliczność, w której w istocie nie chodziło o dokładną znajomość przepisów, ale o świadomość, że czyn jest bezprawny, co mogło wynikać z nieznanomości zakazu, błędnego przekonania sprawcy o zachodzącym kontratybie (urojenie kontratyby). Komentatorzy ustawy słusznie uznawali, że błąd co do bezprawności był zawiniony, gdy sprawcy można było postawić zarzut, że gdyby przed dokonaniem czynu zastanowił się, poradził się innych lub zebrał potrzebne informacje, to uświadomiłby sobie niezgodność zamierzonego czynu jako sprzecznego z obowiązującym porządkiem prawnym¹⁴¹. Rozstrzygające były zatem okoliczności każdorazowo zachodzącego przypadku, w szczególności badania usprawiedliwienia uprzedniego niezapoznania się z przepisami. Jeśli nieświadomość bezprawności nie była zawiniona i wystąpiły okoliczności usprawiedliwiające zachowanie sprawcy, przez które sprawca nie mógł owego błędu uniknąć to na podstawie art. 2§1 ustawy odsyłającego w tym zakresie do art. 24 kodeksu karnego odpowiedzialność karna była wyłączona. Ustawa karna skarbową z 1971 r. obowiązywała do uchwalenia obowiązującego obecnie kodeksu karnego skarbowego, który wszedł w życie z dniem 17 października 1999 r.

¹⁴⁰ Dz.U. 1971, nr 28, poz. 260.

¹⁴¹ J. Bafia (red.), *Ustawa Karna Skarbowa z komentarzem*, Warszawa 1973, s. 25.

3.6. WNIOSKI

Studia nad historią i pochodzeniem instytucji błędu co do prawa, jako okoliczności relewantnej dla odpowiedzialności karnej ukazują, że już od pierwszych tworzonych przez człowieka porządków prawnych dostrzegano problematykę błędu jako naturalnego zjawiska ludzkiego wobec obowiązującego prawa. Niepodważalna była zasada, że przestrzeganie prawa jest wymogiem nie tylko praworządności, ale także kryterium etycznym. W najdawniejszych czasach, to jest pod panowaniem prawa zwyczajowego uwidaczniało się sztywne uwzględnienie zasady szkodliwości nieznajomości prawa, przy czym prawo ówczesne obowiązujące było prawem o prostej charakterystyce, tj. zabronione było zabójstwo, kradzież, uchybienie obowiązkom poddania się władcy.

Na ziemiach polskich kształtowanie się odpowiedzialności z uwzględnieniem odnośnej instytucji jest tym ciekawsze, że wydatnie wpłynęło na nie prawodawstwo innych krajów o różnej systematyce, jednak błąd co do bezprawności czy karalności w zasadzie nie istniał jako samodzielna instytucja o określonym charakterze.

Błąd jako instytucja prawna pojawiła się w prawie rzymskim. Zasadą, której hołdowało to prawo była znajomość prawa, jednak była ona objęta pewnymi wyjątkami określonymi podmiotowo. Od XII w. błąd był instytucją prawną rozróżnianą w odniesieniu do umyślności lub jej braku, miał jednak charakter wyjątkowy, który to charakter utrwalił się. Przez kolejne epoki historyczne instytucja błędu była kategorią podlegającą zmianom, począwszy od średniowiecznego minimalizowania błędu czy nawet derogowania go jako kategorii wpływającej na odpowiedzialność karną. Błąd co do prawa jeszcze w XIX w. nie znajdował uznania wśród prawodawców, zaś ewentualne wyjątki nie miały charakteru systemowego, były rozważane indywidualnie bez jasno określonych kryteriów.

Pierwszym systemowym i ustawodawczym rozwiązaniem dla całego terenu Rzeczypospolitej Polskiej odnoszącym się do błędu był kodeks karny z 1932 r., który ustanawiał wyjątek uchylający odpowiedzialność karną dla tego, kto dopuszczał się czynu pod wpływem błędu i była to pierwsza tego rodzaju konstrukcja prawna. Od tamtego czasu błąd jako instytucja prawna zyskała status ustawowy.

Uchwalenie kodeksu karnego z 1932 r. spowodowało szeroką dyskusję wśród prawników co do zamiaru, winy, umyślności czynu (lub jej braku) w odniesieniu do zachodzącego błędu, który jako pierwsza kodyfikacja systemowo zajęła się odnośną problematyką. Na gruncie kodeksu karnego z 1969 r. problematyka błędu co do prawa znajdowała niewielkie, ale jednak,

przełożenie na rzeczywistość prawną. Ustawodawstwo karnoskarbowe szło w ślad za przyjętymi regułami w kodeksach powszechnych.

Niewątpliwie dla wielu sposobów ujęcia problematyki wspólne pozostają dwie przecinające się wartości. Historia prawa w tym zakresie w stanowi każdorazowe rozwiązanie na nowo relacji między dwoma elementami, tj. któremu dobru dać wartość wyższą, pierwszeństwo przed tym drugim. Pierwszą dyrektywę można opisać jako obowiązek przestrzegania prawa przez obywatela. Nie budzi wątpliwości, że w powszechnym interesie leży przestrzeganie przepisów prawa karnego. Nawet w państwie autorytarnym, gdzie odnoszono się do ochrony ustroju czy władzy prawodawcy tłumaczyli surowość norm dobrem wspólnym, dobrem społecznie uzasadnionym. Druga doniosłość to kwestia właściwego uchwalania prawa i informowania o nim obywateli. Dobrem wspólnym jest ochrona jednostki wówczas, kiedy władza dopuszcza się uchybień lub nieprawidłowości na tym polu, godząc w prawo do przestrzegania prawa, które jest prawem obywatelskim. Przestrzeganie obowiązującego prawa jest obowiązkiem obywatela w tym sensie, że musi on je znać i umieć zastosować się do niego, z czym zgodna jest historia prawa. Prawodawcy od zawsze mierzyli się z problemem ważenia tych argumentów.

Historia prawa karnego ukształtowała poglądy na temat błędu uznając, że niezgodność świadomości z rzeczywistością to kwestia wiedzy i oceny tego, na ile sprawca zawinił przy niedochowaniu powinności poznania i przestrzegania konkretnej zasady prawnej. Zawinienie to na gruncie ustawodawczych rozwiązań obowiązujących do końca XX w. było stopniowalne, w zależności od okoliczności i cech indywidualnych sprawcy profilowana była jego odpowiedzialność. Zmiany, jakie na przestrzeni wieków zaszły w kategorii błędu co do bezprawności jasno ukazują skomplikowanie odnośnej materii zarówno z punktu widzenia ważenia powyżej wymienionych interesów jak i umiejscowienia możliwości tkwienia w błędzie przez sprawcę w granicach prawa karnego. Spory dotyczące nieświadomości bezprawności czynu prowadzone zwłaszcza w XX w. ukazują problematykę współzależności wielu zagadnień tej gałęzi prawa, w tym ujęcia definicji przestępstwa, winy i umyślności. Przekrój historycznego ujęcia błędu co do bezprawności zaowocował m.in. tym, że świadomość sprawcy co do bezprawności jest w istocie podstawowym elementem badania czynu zabronionego.

4. ROZDZIAŁ IV - BŁĄD CO DO PRAWA: NIEŚWIADOMOŚĆ BEZPRAWNOŚCI, NIEŚWIADOMOŚĆ KARALNOŚCI

4.1. TEORIE ODPOWIEDZIALNOŚCI KARNEJ

Wśród okoliczności mających doniosłe znaczenie dla oceny strony podmiotowej czynu zabronionego błąd zajmuje miejsce szczególne. W polskim prawie karnym przyjęto koncepcję ujmowania błędu jako okoliczności heterogenicznej, a więc niejednorodnej¹⁴². Problem błędu w prawie karnym to w dużej mierze problem winy, która od początków polskiej kodyfikacji karnej do dzisiaj jest przedmiotem najgłębszego zainteresowania i sporów zarówno teoretyków, jak i praktyków. Zasadą przyjmowaną zarówno w polskim, jak i niemieckim prawie karnym, jest zasada zbieżności czasowej winy i czynu, a zatem zasada koincydencji. Wychodzi ona z założenia, że aby pociągnąć sprawcę do odpowiedzialności karnej (przypisać mu winę), kryteria warunkujące przypisanie winy powinny być spełnione w czasie czynu¹⁴³. Różnica sprowadza się do tego, że w niemieckim kodeksie karnym (*Strafgesetzbuch*) usprawiedliwiony błąd co do prawa wyłącza także winę¹⁴⁴.

Wina jest pojęciem kluczowym dla prawa karnego, warunkuje bowiem przypisanie odpowiedzialności karnej za dokonany czyn. Pojęcie winy jest jedną z najbardziej dyskutowanych instytucji w historii prawa karnego. Wina w znaczeniu materialnoprawnym dotyczy nie tylko samego sprawcy, ale czynu w całości i kary. W prawie karnym wina ma się odnosić do czynu, a nie do charakteru, osobowości lub trybu życia sprawcy¹⁴⁵.

Pierwsze ujęcie winy w formie umyślnej i nieumyślnej zostało dokonane przez Daniela Nettelbladta, który przyjął, że wina umyślna polega na błędzie woli a wina nieumyślna na niewystarczającej wiedzy¹⁴⁶. Za winę uważano niepodporządkowanie się nakazom prawa, zadłużenie człowieka wobec innej osoby, grupy społecznej, społeczeństwa czy przyrody. Z uznaniem czynu za zawiniony wiąże się powstanie nowożytnego prawa karnego. Uwzględnienie winy było zatem rewolucją, jaka dokonała się na gruncie postrzegania czynu zabronionego. Człowiek niewinny to nie tylko ten, który nie popełnił czynu, nie dokonał

¹⁴² Ł. Pohl, *Błąd co do okoliczności stanowiącej znamię czynu zabronionego w polskim prawie karnym (zagadnienia ogólne)*, Poznań 2013, s. 7.

¹⁴³ A. Barczak-Oplustil, *Zasada koincydencji winy i czynu w Kodeksie karnym*, Kraków 2016, s. 23.

¹⁴⁴ J. Wessels, W. Beulke, *Strafrechts. Allgemeiner Teil, Die Straftat und ihre Aufbau*, Heidelberg 2007, s. 168.

¹⁴⁵ M. Filar, *Kodeks karny. Komentarz*, 2016, teza 16, dostęp on-line.

¹⁴⁶ S. Salmonowicz, *Prawo karne oświeconego absolutyzmy. Z dziejów kodyfikacji karnych przełomu XVIII i XIX w.*, Toruń 1966, s. 58.

naruszenia dobra prawnego, ale także ten, który nie może ponieść odpowiedzialności w określonych warunkach.

Pierwotnie przyjmowano odpowiedzialność obiektywną zapewniającą nienaruszalność przedmiotu ochrony, bowiem pociągany do odpowiedzialności był ten, kto naruszył określone prawnie chronione dobro. Taki model był uzasadniany instynktownymi reakcjami obronnymi człowieka¹⁴⁷. Podstawą uznania za winnego było zewnętrzne zachowanie człowieka mające określony dostrzegalny skutek. Ewolucja modelu odpowiedzialności chyląca się ku indywidualizacji szła w parze z ewolucją w zakresie zawinienia. Owocem rozwoju cywilizacyjnego było zwrócenie uwagi na osobiste warunki sprawcy, takie jak rozwój psychiczny, dojrzałość umożliwiające świadome podjęcie decyzji, przewidzenie możliwości wywołania określonego skutku i uświadomienie sobie własnego czynu.

Odpowiedzialność subiektywna wyraża zasadę zgodnie z którą nie ma przestępstwa jeśli nie ma winy, a odpowiedzialność zależy od winy indywidualnej. Możliwość przypisania winy zachodzi, kiedy ukształtowana jest autodeterminacja, czyli zdolność do samoregulacji i integrowania swojego funkcjonowania jako spójnie zdeterminowany system, o ile nie doszło do poważnych zakłóceń powodujących na przykład brak poczytalności.

Wina zaczęła być elementem struktury czynu zabronionego w XIX w. Romuald Hube w 1830 r. posługiwał się pojęciem *culpa* (wina nieumyślna) czy „poczytania”, zaś w odniesieniu do zawinienia wyrażał pogląd, że czyny wolne bezprawne dzieliły się na czyny bezprawne z winy, czyny bezprawne zamierzone i czyny bezprawne rozmyślne¹⁴⁸. Jego zdaniem czyn zabroniony musiał wywodzić się z woli (czyn wolny), być oparty na zachowaniu zewnętrznym i to przedsięwzięte działanie musiało nadwyreżać ustawę karną¹⁴⁹. Inne poglądy przedstawiały winę jako stosunek przyczynowości moralnej między człowiekiem a spełnionym przez niego czynem przedmiotowo przestępnym i ten czyn można poczytywać za zawiniony, gdy spełnione zostały warunki, do których należy poczytalność kryminalna sprawcy¹⁵⁰. Edmund Krzymuski stanął na stanowisku, że aby czyn człowieka stanowił przestępstwo, konieczne jest, aby był on zewnętrzny, bezprawny i obłożony karą przez prawodawcę, zanim go popełniono. Dodatkowo sprawca musiał uchodzić nie tylko za fizyczną, lecz i za moralną jego przyczynę. Wina to

¹⁴⁷ F. Liszt, *Der Zweckgedanke im Strafrecht*, Marburg 1983, s. 7.

¹⁴⁸ R. Hube, *Ogólne zasady nauki prawa karnego*, Warszawa 1830, s. 272 i nast., 290 i nast.

¹⁴⁹ *Ibidem*, s. 250.

¹⁵⁰ E. Krzymuski, *System prawa karnego, cz. I*, Kraków 1921, s. 104 i nast.

związek przyczynowości moralnej między sprawcą a czynem, jakiego się dopuścił, przypisanie winy warunkuje przypisanie mu popełnienia czynu¹⁵¹.

Juliusz Makarewicz zwracał uwagę, że subiektywizm w dziedzinie winy sięga najgłębiej tam, gdzie dotyka nie tylko podłoża psychicznego samego działania, ustosunkowania się psychiki sprawcy do skutku, ale gdzie obejmuje całość psychofizyczną sprawcy, gdzie dotyka poczytalności¹⁵². Wykluczona jest względność ustawowa tylko w tym przypadku, kiedy to stan odurzenia wynika z winy samego sprawcy i wypadek ten nie dotyczył innego zakłócenia czynności psychicznych sprawcy.

Współcześnie wysuwane są koncepcje, zgodnie z którymi wolna wola nie musi być uznawana za warunek odpowiedzialności, w tym także odpowiedzialności karnej¹⁵³. Wina może być przypisana wówczas, kiedy jednostka jest zdolna do racjonalnej autodeterminacji, które to pojęcie można rozstrzygać jako pierwsze nieruchome poruszenie swojego zachowania przez sprawcę¹⁵⁴. Kluczowa jest zdolność do racjonalnego zachowania, że dla przypisania odpowiedzialności i winy nie jest niezbędna wolność woli, ale jej racjonalność¹⁵⁵. Warunkiem przypisania winy jest, aby jednostka, której można przypisać winę rozpoznawała znaczenie swojego zachowania i to w kontekście jego znaczenia faktycznego, jak i prawnego i idących za tym konsekwencji. Rozeznanie, o jakim tu mowa jest wartością stopniowalną i tyczy tak pokierowania swoim czynem jak i uświadomienia sobie jego znaczenia.

Obowiązujący kodeks karny, tj. ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (dalej: k.k.)¹⁵⁶, w art. 1§3 stanowi, że nie popełnia przestępstwa sprawca czynu zabronionego, jeżeli nie można mu przypisać winy w czasie czynu. Dla wyjaśnienia instytucji błędu co do prawa warto wskazać, że owo „w czasie czynu” występuje w dwóch elementach (operacjach): wina musi zostać ustalona w czasie czynu (operacja nr 1) i jego to nieodzowne do badania w dalszej kolejności możliwości jej przypisania sprawcy stojącemu pod zarzutem odpowiedzialności karnej (operacja nr 2)¹⁵⁷.

¹⁵¹ E. Krzymuski, *Wykład prawa karnego ze stanowiska nauki i państwa austriackiego*, Kraków 1901, s. 289-290.

¹⁵² J. Makarewicz, *Kodeks...* op. cit., s. 32.

¹⁵³ S. Morse, *Determinism and the death of folk psychology: Two challenges to responsibility from neuroscience*, Minnesota Journal of Law, Science and Technology, 2008, nr 9(1), s. 1-2.

¹⁵⁴ M. Smith, *Responsibility and self-control [w:] Relating to responsibility: Essays in honour of Tony Honore on his 80th birthday*, P. Cane, J. Gardner (red.), Oxford 2001, s. 1.

¹⁵⁵ M. Kowalewska-Lukuć, *Wina w prawie karnym*, Warszawa 2019, s. 109.

¹⁵⁶ Dz.U. 2025, poz. 383 ze zm.

¹⁵⁷ M. Małecki, *Przypisanie winy. Podstawy teorii ekskulpantów*, Kraków 2019, s. 21-22.

Nullum crimen sine culpa - nie ma przestępstwa bez winy. Podnosi się, że przypisanie winy powinno być ujmowane jak jeden z aspektów struktury przestępstwa, sprowadzający się do działania na pozostałych elementach struktury przestępstwa zmierzającego do stwierdzenia przestępności czynu. Winę przypisuje się komuś zgodnie z aktualizującymi w danym świecie normami postępowania zakodowanymi w przepisach obowiązującego prawa¹⁵⁸. Przy czym odróżnia się aspekt abstrakcyjny winy polegający na określeniu górnej granicy ustawowego zagrożenia karą lub wskazania przesłanek umniejszających winę i aspekt konkretny winy sprowadzający się do procesowego odtworzenia *quantum* wolności sprawcy w czasie czynu w kontekście powinności wyrażonej w normie postępowania¹⁵⁹ tworzące dwie różne struktury przestępstwa. Przypisanie winy można rozumieć jako potwierdzenie spełnienia wszystkich warunków przestępności czynu wynikających ze struktury przestępstwa, a zarazem autonomiczny warunek przestępności danego czynu¹⁶⁰. Przypisanie winy to swego rodzaju podsumowanie ciężaru elementów danego przestępstwa i obciążeniem nimi konkretnego sprawcy¹⁶¹.

4.1.1. PSYCHOLOGICZNA TEORIA WINY

Próby jednorodnego ujęcia definicji winy zajmowały teoretyków prawa już w XIX wieku. Jednym z pierwszych karnistów polskich kładących podwaliny pod psychologiczną teorię winy był Stanisław Budziński podkreślający duchowy stosunek między sprawcą a skutkiem jego zachowania jako winę¹⁶². Bliskie temu ujęciu było postrzeganie niemieckich naukowców, takich jak Christoph Carl Stubel oraz Karl Grolman. Ich zdaniem wina polega na tym, że sprawca chce skutku i ta zła wola jako postać powiązania psychicznego może wystąpić bądź to w umyślnym naruszeniu, bądź też w umyślnym zagrożeniu. Tam, gdzie nie ma którejś z tych postaci nie może być mowy o karze we właściwym tego słowa, dla winy kluczowa jest wolna wola¹⁶³. Anselm Feuerbach uznawał, że wina zachodzi, kiedy sprawca kieruje pragnieniem (chęć) ku naruszeniu ustawy ze świadomością bezprawności i to jest podstawą odpowiedzialności¹⁶⁴.

¹⁵⁸ *Ibidem*, s. 21-22.

¹⁵⁹ P. Zakrzewski, *Stopniowanie winy w prawie karnym*, Warszawa 2016, s. 95-96.

¹⁶⁰ D. Świecki, *Kodeks postępowania karnego. Tom II. Komentarz aktualizowany*, D. Świecki (red.), Warszawa 2019, dostęp elektroniczny.

¹⁶¹ M. Małecki, *op. cit.*, s. 185.

¹⁶² S. Budziński, *Wykład porównawczy prawa karnego*, Warszawa 1868, s. 72.

¹⁶³ C. Stubel, *System des Allgemeinen peinlichen Rechts Bd.2*, Lipsk 1795, s. 210 i nast.; K. Grolman, *Grundsätze der Criminalrechtswissenschaft*, Giessen 1825, s. 211.

¹⁶⁴ A. Feuerbach, *Revision der Grundsätze und Grundbegriffe des peinlichen Rechts*, Erfurt 1798, s. 61.

Edmund Krzymuski wyrażał pogląd, zgodnie z którym wina jest odpowiednikiem obiektywnego związku przyczynowego i definiuje ją jako związek przyczynowości moralnej między człowiekiem a spełnionym przez niego przestępstwem¹⁶⁵. W jego ocenie poczytanie będące ustaleniem winy zależało od świadomości i autonomii woli. Krzymuski widział dwa warunki winy. I tak jako pierwsza konieczna była zdolność do stawiania się przyczyną moralną czynów zabronionych przez prawo pod groźbą kary - nazywaną poczytalnością kryminalną (*Zurechnungsfähigkeit*). Po wtóre niezbędne było, aby sprawca był nie tylko materialną, ale także i moralną przyczyną spełnionego przedmiotowo przestępnego czynu, który sformułowano jako przypisalność czynu (*Zurechenbarkeit*)¹⁶⁶. Autor ten był zwolennikiem stopniowania winy umyślnej.

Okolicznością powodującą niemożność poznania natury czynu był błąd, dzielący się na błąd faktyczny, który musiał być istotny i niepokonalny i błąd prawniczy. Błąd prawniczy mógł przejawiać dwie formy w zależności od tego, czy odnosił się do kwalifikacji czynu nadanej przez prawo karne czy też inne przepisy prawa. W przypadku błędu dotyczącego kwalifikacji z innej gałęzi prawa przyjmowano ten błąd na równi z błędem faktycznym. Przestępstwo w tym przypadku mogło zostać dokonane w wyniku naruszenia przez sprawcę stosunku prawnego, którego unormowanie należy do innych dziedzin prawa¹⁶⁷.

Inaczej postrzegany był błąd prawniczy co do kwalifikacji wynikającej wyłącznie z prawa karnego. Niektórzy przedstawiciele niemieckiej doktryny uważali, że błąd ten nie może nigdy, w myśl zasady *legis ignorantia vel iuris error nocet* uchylać przypisywalności czynu przestępnego¹⁶⁸, zaś inna część doktryny uważała ten pogląd za brutalny¹⁶⁹. Uważali, że gdyby przyjąć ten pogląd za słuszny oznaczałoby to przypisanie winy za przestępstwo nawet w przypadku błędnego, ale wobec zachodzących okoliczności sprawcy w błędnym, ale usprawiedliwionym przekonaniu, że postępuje zgodnie z porządkiem prawnym.

Wola ma znaczenie prawnokarne, gdy człowiek mając wybór między zachowaniem akceptowanym przez porządek prawny a zachowaniem sprzecznym z ustawą, wybiera to drugie, musi ponosić tego konsekwencję. Niektórzy teoretycy przedstawiali dalej idące oceny, jak na przykład Ernst Bekker twierdzący, że wola jest autonomiczna, a odpadnięcie woli wiąże się z odpadnięciem wszelkiej podstawy odpowiedzialności, ponieważ to wola jest jej

¹⁶⁵ K. Buchała, *Wina w prawie karnym*, W. Wolter (red), Kraków 1954, s. 75.

¹⁶⁶ E. Krzymuski, *Zarys ogólnych instytucji prawa karnego*, Kraków 1918, s. 80-81.

¹⁶⁷ *Ibidem*, s. 98-100.

¹⁶⁸ F. Liszt, *Lehrbuch des deutschen strafechts*, Berlin 1908, s. 178.

¹⁶⁹ A. Finger, *Das osterreichische strafecht*, Berlin 1912, s. 355.

podstawą¹⁷⁰. Uzasadnieniem poglądów przedstawicieli teorii psychologicznej było przekonanie, że człowiek dysponuje swoją możliwością kierowania zachowaniem w sposób nieskrępowany. Człowiek bowiem korzystając z wolnej woli zdecydował się na bezprawne działanie, mimo, że mógł podjąć inne - nie łamiące porządku prawnego - zachowanie. Badacze uznawali, że wina jest stopniowalna, w przeciwieństwie do woli.

Według teorii psychologicznej wina leży w procesach psychicznych sprawcy, w jego stosunku psychicznym do czynu. Wina przyjmuje przy tym dwie postaci: 1) jako zamiar bezpośredni lub ewentualny (wina umyślna) lub 2) jako bezpodstawne przypuszczenie, że przewidywana możliwość popełnienia czynu zabronionego nie zrealizuje się lub jako nieprzewidywanie takiej możliwości, mimo powinności i możliwości przewidzenia jej (wina nieumyślna). Nieumyślność była rozumowana jako brak umyślności. Zwolennikami teorii psychologicznej byli m.in. Robert Hippel, Franz von Liszt¹⁷¹.

Przedstawicielem poglądów teorii psychologicznej w Polsce był Juliusz Makarewicz wyrażający stanowisko, że wina to nastrój psychiczny sprawcy w chwili czynu¹⁷². Odpowiedzialność za skutek zawiniony, a o nim można mówić wtedy, gdy sprawca skutku tego pragnął i dlatego działa lub zmierzając do innego celu na ten skutek się zgodził i wolą swą go objął - w taki sposób dochodzi do złego zamiaru (*dolus*). W przypadku, w którym sprawca przewidział dany skutek lub mógł przewidzieć, ale wcale go nie chciał zachodzi wina nieumyślna (*culpa*)¹⁷³. Na gruncie rozważań teorii psychologicznej pojawiły się poglądy, że wina leży w umyśle sprawcy, jego psychicznej przestrzeni. Inne ujęcie tej teorii podnosiło wprost, że winą jest stosunek między przestępnym skutkiem a nastrojem psychicznym sprawcy¹⁷⁴.

Wacław Makowski z kolei widział winę jako określony układ procesów psychicznych sprawcy wobec przestępnego skutku¹⁷⁵. Jego zdaniem zachodzi ona, kiedy sprawca pragnie dokonania przestępstwa lub przewidując zgadza się na nie albo co najmniej przestępstwo przewidzieć powinien i mógł. Jego zdaniem do winy potrzebna jest świadomość bezprawności czynu a winą jest subiektywna przestępczość działania, jest ona wyrazem procesów psychicznych

¹⁷⁰ E. Bekker, *Theorie des Strafrechts*, s. 232, cytat za: K. Buchała, *Wina... op. cit.*, s. 22.

¹⁷¹ J. Warylewski, *Prawo karne. Część ogólna*, Warszawa 2017, s. 402

¹⁷² J. Makarewicz, *Kodeks karny z komentarzem*, Warszawa 1934, s. 74-75.

¹⁷³ J. Makarewicz, *Prawo karne ogólne*, Kraków 1914, s. 135-136.

¹⁷⁴ J. Makarewicz, *Kodeks karny z komentarzem*, Lublin 2012, s. 74.

¹⁷⁵ W. Makowski, *Prawo karne. Część ogólna. Wykład porównawczy prawa karnego austriackiego, niemieckiego i rosyjskiego obowiązującego w Polsce*, Warszawa 1924, s. 168-170.

sprawcy¹⁷⁶. Zwolenniczką tej teorii była także Genowefa Rejman¹⁷⁷ oraz Stanisław Śliwiński¹⁷⁸. Stan psychologiczny będący winą, nie polega wyłącznie na powiązaniu pomiędzy sprawcą a skutkiem. Na przykład błąd nie jest miarą winy, ponieważ on wyłącza zamiar, zaś inna okoliczność - stan wyższej konieczności wyłącza winę mimo zachodzącego zamiaru. Zdaniem Śliwińskiego zamiar oznacza umyślność i jest składnikiem zawinienia, zamiar nie jest winą, jest jej elementem. Stanisław Pławski skłaniał się w swoich poglądach do teorii psychologicznej tłumacząc, że wina to po prostu stosunek psychiczny w postaci umyślności lub nieumyślności¹⁷⁹. Jeszcze dalej w swoich ocenach wyrażał się Zdzisław Papierkowski stwierdzając, że wina to odpowiedni nastrój duchowy sprawcy przestępstwa, przy czym zaznaczał, że element psychologiczny winy występuje obok jej elementu normatywnego, rozumianego jako naruszenie zakazów i nakazów prawnych¹⁸⁰. Poglądem tym Papierkowski zbliżył się do teorii normatywnej.

W swoim klasycznym ujęciu teoria psychologiczna determinowała winę i jej przypisanie sprawcy od jego zdolności do jej poniesienia, tj. kategorie wieku czy poczytalności miały istotne znaczenie. Wina umyślna nie mogła być przypisana, gdy sprawca działał pod wpływem błędu co do znamion typu czynu zabronionego lub błędu w postaci nieświadomości bezprawności czynu¹⁸¹.

4.1.2. NORMATYWNA TEORIA WINY

Wobec szeroko krytykowanej teorii psychologicznej i w kontrze do jej założeń na przełomie XIX i XX w. powstała normatywna teoria winy. Jednym ze źródeł dających podwalinę twierdzeniom tej teorii była filozofia Kanta i neokantyzm przychylający się do formalizmu¹⁸². Jedną z pierwszych myśli w duchu nowego nurtu było twierdzenie James Goldschmidta, że wina nie polega na tym, że sprawca chce tego, czego nie powinien być chcieć, ale na tym, że nie powinien chcieć tego, co jest przedmiotem jego woli¹⁸³. Jako twórcę normatywizmu uznawany jest Hans Kelsen, który uznał, że normy określające nie to, jak jest, ale to jak być

¹⁷⁶ W. Makowski, *Prawo karne, część ogólna*, Warszawa 1920, s. 168.

¹⁷⁷ G. Rejman, *Teorie i formy winy w prawie karnym*, Warszawa 1980, s. 154.

¹⁷⁸ S. Śliwiński, *Polskie prawo karne materialne. Część ogólna*, Warszawa 1946, s. 210.

¹⁷⁹ S. Pławski, *Zagadnienie winy*, Państwo i Prawo, 1950, nr 5-6, s. 65, 67.

¹⁸⁰ Z. Papierkowski, *Co prawo karne zawdzięcza psychologii?*, Lublin 1947, s. 11.

¹⁸¹ W. Wróbel, A. Zoll, *Polskie prawo karne. Część ogólna*, Kraków 2012, s. 159.

¹⁸² Por. K. Buchała, *Wina... op. cit.*, s. 47.

¹⁸³ J. Goldschmidt, *Der notstand. Eid schuldproblem mit rucksicht auf die strafgesetzentwurfe Deutschland, Osterreichs und der Schweiz*, Osterreichische Zeitschrift fur Strafrecht, 1913, z. IV, s. 129.

powinno wyrażają właściwość pojmowania winy. Nie należy się zatem zajmować tym, co człowiek (sprawca) ma wewnątrz siebie, ale tym, w jaki sposób powinien się zachować.

Rozwój normatywnej teorii winy dokonywał się w oparciu głównie o niemiecką doktrynę prawa karnego. Jako początek tej teorii będącej naukową konstrukcją instytucji winy uznawana jest publikacji Reinharda Franka rozprawy o strukturze pojęcia winy¹⁸⁴. W jej postrzeganiu wina nie jest „zamknięta” w elementach psychiki ludzkiej, ale zależy od oceny osobistej, indywidualnej zarzucalności czynu zależnej od obowiązujących praw (norm prawnych). Umyślność i nieumyślność to tylko elementy winy, które jej nie wyczerpują, konieczna jest jeszcze poczytalność oraz zaistnienie tzw. normalnych okoliczności. Dopiero po spełnieniu tych kryteriów możliwe przypisywanie winy. Z takim ujęciem winy nie zgodziła się część doktryny stawiając zarzut pomieszczenia odpowiedzialności i kary. Należy odróżnić okoliczności wpływające na odpowiedzialność od tych określających wymiar kary. Wiele wątpliwości budzi czy istotnie okoliczności obiektywne - na które powoływał się Frank - niezależne od sprawcy mogą stanowić o winie lub przeważać o niewinności¹⁸⁵. Przeciwnicy argumentów Franka podnosili dalej, że jego pogląd zachodzących obiektywnie okoliczności powinien obejmować świadomość sprawcy. Nie muszą to być zatem okoliczności faktycznie zachodzące w rzeczywistości, bo o ich „wystąpieniu” decyduje świadomość sprawcy.

Goldschmidt uważał, że wina tkwi w tzw. przeciwobowiązkowości. Jego zdaniem wina to nie chęć czegoś przeciwobowiązkowego, lecz przeciwobowiązkowa chęć. Zły zamiar polega na woli, która nie powinna wystąpić. Odpowiedzialność za czyn, zdaniem Goldschmidta może być przypisania wyłącznie, kiedy sprawca miał możliwość zachowania się zgodnie z powinnością, kiedy działał ze swobodą działania. Przypisywalność zależy zatem od sytuacji motywacyjnej, poczytalności czy możliwości przewidzenia skutku przez sprawcę, ponieważ ma ona podstawę w całości psychicznego stanu faktycznego¹⁸⁶.

Duży wpływ na kształt teorii normatywnej miał Bernhard Freudenthal, który zauważał społeczny aspekt wykładni prawa karnego, kiedy wyrok sądowy dzieli przepaść od tego, co lud uważa za przestępstwo¹⁸⁷. Zwracał on uwagę, że powinność rozumiana jako pewien model zachowania determinowana jest przez możliwości jednostki. To, czy sprawca mógł

¹⁸⁴ R. Frank, *Über den aufbau des schuldbegriffes*, Giessen 1907.

¹⁸⁵ O. Schumacher, *Um das Wesen der Strafrechtsschuld*, Mannheim 1927, s. 3-4.

¹⁸⁶ K. Buchała, *Wina... op. cit.*, s. 54

¹⁸⁷ B. Freudenthal, *Schuld und Vorwurf*, Tubinga 1922, s. 1.

w konkretnej sytuacji zachować się zgodnie z porządkiem należy oceniać przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności wpływających na sytuację sprawcy *tempore criminis*.

Uznano, że związek psychiczny, który według teorii psychologicznej warunkował winę nie jest wystarczający. Frank stał na stanowisku, że kryterium rozstrzygającym jest zarzucalność w normalnych warunkach, a zatem wina zależy od okoliczności indywidualnych, im bliższe są one normalnemu modelowi, czyli nie tyle najpowszechniejszej sytuacji, co sytuacji stanu psychicznego nieskalanego deformującymi okolicznościami towarzyszącymi. Frank uważał, że ten pogląd trzeba zastąpić przypisywalną zarzucalnością stosunku psychicznego sprawcy.

W rosyjskiej nauce po wielu sporach przyjęto winę jako umyślność lub nieostrożność sprawcy (*lica*), wyrażone w popełnionym przezeń czynie, niebezpiecznym dla podstaw ustroju radzieckiego lub socjalistycznego porządku prawnego¹⁸⁸. Naukowcy wyrażali krytykę nurtu psychologicznego z uwagi na to, że wina nie jest pojęciem czysto psychologicznym, zaś zamiar i nieostrożność są zawsze napełnione określoną treścią materialną. Treść zamiaru i nieostrożności w rosyjskim prawie karnym zawiera się w materialnym pojęciu przestępstwa jako czynu społecznie niebezpiecznego skierowanego przeciwko podstawom ustroju albo naruszającego porządek prawny, ponieważ wina jest pojęciem społeczno-politycznym¹⁸⁹.

W polskiej nauce prawa karnego powstało tzw. ujęcie kompleksowe biorące swą nazwę stąd, że winę traktuje się tu jako pewien kompleks złożony ze stanu psychicznego sprawcy, na przykład zamiaru i osądu wartościującego. Jednym z licznych przedstawicieli normatywnej teorii winy był Stefan Glaser określający winę jako prawną naganność woli, a zatem sam zarzut, którego przedmiotem jest wewnętrzna strona zachowania ludzkiego stanowiąca istotę winy¹⁹⁰. Według niego jeśli sprawcy ma być postawiony zarzut zawinionego zachowania to musi on być skierowany przeciwko woli tego sprawcy. W przypadku winy umyślnej zarzut odnosi się do treści woli, a przy winie nieumyślnej skierowany jest do procesu tworzenia się tej woli¹⁹¹. Wina przy tym jest stopniowalna, mierzona kategoriami skutków możliwych do przewidzenia. Im większa szkodliwość skutków tym surowszy zarzut winien spotkać sprawcę. Najcięższą winą jest sytuacja, w której wyobrażenie skutku stało się motywem działania sprawcy¹⁹². Zdaniem Kazimierza Buchały winą jest ujemnie oceniona (zarzucalna) umyślność lub nieumyślność.

¹⁸⁸ A. Piontkowski, *Kurs sowieckiego ugołownogo prawa. T. II*, Moskwa 1969, s. 265.

¹⁸⁹ *Ibidem*, s. 266.

¹⁹⁰ K. Buchała, *Wina... op. cit.*, s. 78.

¹⁹¹ S. Glaser, *Normatywna nauka o winie*, Warszawa 1934, s. 18.

¹⁹² J. Goldschmidt, *Normativer Schuldbegriff*, [w:] *Festgabe für Reinhard von Frank zum 70. Geburtstags*, R. Frank (red.), Tubinga 1930, .457.

Przedmiotem oceny jest w tym ujęciu umyślność i nieumyślność, treścią oceny jest zarzucalność, która w wypadku umyślności dotyczy genezy i treści woli, w wypadku nieumyślności zaś jedynie genezy woli¹⁹³.

Zdaniem Andrzeja Zolla вина w teorii kompleksowej ujmowana jest na zasadzie łączenia w jedną całość elementów ontologicznie sobie obcych, jakimi są przedmiot oceny i sama ocena. Istotą winy jest zarzut, jaki można postawić sprawcy czynu zabronionego pod groźbą kary. A zatem według teorii normatywnej вина nie wyczerpuje się w jakimś elemencie psychicznym, ale przesuwając akcent na czynnik oceny, na podstawową, osobistą czy personalną „zarzucalność” czynu, zależną od możliwości dania posłuchu normom prawa¹⁹⁴.

Teoria normatywna dała konieczność dowodzenia winy, dochodzenia do niej poprzez kwalifikowanie zachowań sprawcy do obowiązujących norm. Usprawiedliwienie nieświadomości bezprawności, w przypadku czynów zabronionych niewątpliwie należy do wyjątków. Kontekst błędu co do bezprawności czynu w kryteriach teorii normatywnej ukazuje, że bardzo wąsko to jest możliwe. Możliwość zachowania się zgodnie z prawem zależy od każdorazowego przypadku biorąc pod uwagę wszystkie niezbędne elementy czynu, w szczególności indywidualne właściwości, warunki i zdolności sprawcy.

Igor Andrejew skłaniający się ku teorii normatywnej uznawał, że вина jest zarzucalnym przyczynieniem się. Winą jest ogół warunków, które muszą być spełnione, aby odpowiedzialność nie była tylko obiektywna, musi ona dotyczyć sprawcy i jego świata psychicznego, zwłaszcza motywacji w jego postępowaniu¹⁹⁵.

Andrejew zwrócił uwagę, że przyczynienie się to kwestia zewnętrznej strony czynu, nie ma winy bez czynu, który jest kwestią pierwszorzędą, występującą w pierwszej kolejności, dopiero po wystąpieniu czynu badana jest kwestia sprawstwa i zawinienia. Trzeci aspekt wyróżniony przez Andrejewa jest normatywny, odnoszący się do ujęcia ustawowego i podstawy prawnej. W rozumieniu ustawowym, aby uznana została вина sprawcy musi on spełniać wszystkie desygnaty kwalifikujące odpowiedzialność. Вина to możliwość postawienia komuś określonego zarzutu, który jest zdeterminowany ujemnie ocenioną zaszczością zewnętrzną, czyli szkodą rozpatrywaną łącznie ze stopniem przyczynienia się oraz stosunkiem

¹⁹³ K. Buchała, Z. Cwiakalski, M. Szewczyk, A. Zoll, *Komentarz do kodeksu karnego. Część ogólna*, Warszawa 1990, s. 31.

¹⁹⁴ W. Wolter, *Nauka o przestępstwie. Analiza prawnicza na podstawie przepisów części ogólnej kodeksu karnego z 1969 r.*, Warszawa 1973, s. 113.

¹⁹⁵ I. Andrejew, *Podstawowe pojęcia nauki o przestępstwie*, Warszawa 1988, s. 170.

psychicznym sprawcy do wyrządzonej szkody oraz osobowością sprawcy. Nie można określać winy bez osoby sprawcy, jego cech i czynników determinujących jego postawę.

Marian Cieślak z kolei podnosił, że o czynie zawinionym można mówić wówczas, kiedy sprawca wykazał naganny stosunek psychiczny do swego czynu, przy czym stosunek ten ma przyjąć jedną z postaci umyślności lub nieumyślności¹⁹⁶. Wskazywał, że wina w prawie karnym jest swego rodzaju przedmiotem pozornym, ponieważ nie można jej ująć jako samodzielnego elementu zachodzącej rzeczywistości, gdyż jest ona pewną cechą, natomiast w rzeczywistości występują tylko czyny zawinione.

Koncepcja normatywna dodała do postrzegania winy pojęcie zarzucalności, która jest pewną właściwością dokonującego czynu zabronionego, zaś zarzut jest sformułowaniem stawianym sprawcy. Sędzia rozpoznający sprawę nie tworzy tego, co składa się na istotę winy, ale jedynie w swojej ocenie wydobywa to, co już wcześniej zaistniało po stronie sprawcy¹⁹⁷. Marian Filar czyniąc zarzut teorii normatywnej podniósł, że ogranicza ona winę do całkowicie zobiektywizowanej i pozbawionej jakichkolwiek subiektywistyczno-indywidualistycznych elementów, zewnętrznej oceny danego czynu przez osoby trzecie, co byłoby do przyjęcia wyłącznie w systemie prawa karnego nastawionym wyłącznie na ochronę w sposób totalny¹⁹⁸. Pogląd ten nie jest trafny, bowiem jak wskazywali normatywiści teoria ta nie obdiera winy z oglądu psychiki sprawcy, a wzbogaca model winy o inne elementy. Kolejno przychylający się do teorii normatywnej Władysław Wolter wskazywał na to, że umyślność lub nieumyślność sprawcy, które na gruncie teorii psychologicznej, co do zasady przesądziłyby o przypisaniu winy, są przy przyjęciu teorii normatywnych tylko jednym z warunków przypisania sprawcy winy¹⁹⁹.

Spory, jakie rozgorzały wewnątrz przedstawicieli teorii normatywnej dały asumpt do dalszego poszukiwania odpowiedzi na pytania o istotę winy. Powstała relacyjna teoria winy, której założeniem było, że wina jest swego rodzaju relacją między człowiekiem (x), stanem rzeczy (c) a relatywizacją czasową (t). Jego zdaniem winą jest to, że „x zawinił c w okresie t”²⁰⁰ określając funkcję zdaniową i prowadząc do utworzenia się relacji zawinienia. Koncepcja

¹⁹⁶ M. Cieślak, *Dzieła wybrane, t.3, Polskie prawa karne Zarys systemowego ujęcia*, S. Waltoś (red.), Kraków 2011, s. 251.

¹⁹⁷ T. Kaczmarek, *Spory wokół pojęcia winy w prawie karnym [w:] W kręgu teorii i praktyki prawa karnego. Księga poświęcona pamięci profesora Andrzeja Wąska*, L. Leszczyński, E. Skrętowicz, Z. Hołda (red.), Lublin 2005, s. 179.

¹⁹⁸ M. Filar, *O niektórych ogólnych zasadach odpowiedzialności karnej w projekcie kodeksu karnego z sierpnia 1990 r. - polemicznie*, Państwo i Prawo, 1991, nr 4, s. 86.

¹⁹⁹ W. Wolter, *Nauka... op. cit.*, s. 119.

²⁰⁰ W. Patryas, *Interpretacja karnistyczna. Studium metodologiczne*, Poznań 1988, s. 195-196.

Wojciecha Patryasa została przychylnie przyjęta, dokonywano jej doprecyzowania i definiowano winę z punktu widzenia bycia winnym²⁰¹. Przedstawiciele tej koncepcji uznawali, że wina nie jest stopniowalna. Teoria relacyjna spotkała się z krytycznymi uwagami. Zwracano uwagę, że ujęcie to nie udziela odpowiedzi na pytanie o istotę winy ujawniając jedynie logiczno-semantyczny status wyrazu wina²⁰², zaś teoria relacyjna odnosi się do analizy kwestii sposobu istnienia pojęcia winy²⁰³.

Obok funkcjonalnej teorii winy wykształciło się funkcjonalne ujęcie winy, którego twórcą był Stanisław Stomma stwierdzając wprost, że wina jest klasyczną fikcją nauki prawa karnego²⁰⁴. Stomma zwracał uwagę na mankamenty dyskutowanych teorii winy. Jego zdaniem wina jest pojęciem metafizycznym. W prawie karnym dochodzi do skazania i wymierzenia kary nie dlatego, że została ustalona wina sprawcy, ale dlatego, że ze względów prewencyjnych kara powinna zostać wymierzona. Celowość wymierzenia kary sprawcy za popełniony czyn stoi u podstaw funkcji prawa karnego, w szczególności kwestii sprawiedliwościowych i prewencyjnych. Doprowadza to do przyjęcia, że właściwie można mówić wyłącznie o swoistej winie prewencyjnej²⁰⁵. Zadaniem kary jest kreowanie i umacnianie społecznego przekonania o dopuszczalnych i niedopuszczalnych zachowaniach. To ujęcie również spotkało się z krytycznymi uwagami²⁰⁶.

Kolejna teoria zyskała miano dyskursywnej teorii winy (*diskursive Schuldbegriffe*). Zakładała, że sprawca dopuszczający się czynu zabronionego jest nie tylko odbiorcą normy, ale także jej współautorem, ponieważ norma prawna ma swoje źródło w umowie społecznej²⁰⁷. Odpowiedzialność za czyn stanowi zatem prostą odpłatę za złamanie reguł obowiązujących każdego członka zbiorowości. W myśl dyskursywnej teorii winy naruszenie tej umowy społecznej przemawia o winie sprawcy.

²⁰¹ J. Majewski, P. Kardas, *O dwóch znaczeniach winy w prawie karnym*, Państwo i Prawo, 1993, nr. 10, s. 74.

²⁰² Ł. Pohl, *Kodeks karny. Komentarz*, R. Stefański (red.), Warszawa 2017, s. 49.

²⁰³ M. Rodzynekiewicz, *Kilka uwag o relacyjnym ujęciu winy w prawie karnym*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, 2001, z. 4, s. 73.

²⁰⁴ S. Stomma, *Fikcja winy*, Państwo i Prawo, 1947, nr 3, s. 11.

²⁰⁵ B. Pastwa-Wojciechowska, W. Zalewski, *Wina w prawie karnym i psychologii* [w:] *Psychologia i prawo między teorią a praktyką*, E. Habzda-Siwek, J. Kabzińska (red.), Gdańsk 2014, s. 94.

²⁰⁶ J. Waszczyński, *Wina a prewencyjny aspekt kary* [w:] *Problemy odpowiedzialności karnej. Księga ku czci profesora Kazimierza Buchały*, Z. Cwiakalski, M. Szewczyk, S. Waltoś, A. Zoll (red.), Kraków 1994, s. 274; A. Wąsek, *Ewolucja prawokarnego pojęcia winy w powojennej Polsce*, Przegląd Prawa Karnego, 1990, nr 4, s. 11; A. Zoll, *Kwalifikacja prawna czynu i wina niepoczytalnego sprawcy* [w:] *Okoliczności wyłączające winę: materiały VI Bielańskiego Kolokwium Karnistycznego*, J. Majewski (red.), Toruń 2019, s. 18.

²⁰⁷ A. Barczak-Oplustil, *Sporne zagadnienia istoty winy w prawie karnym. Zarys problemu*, Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych, 2005, nr 2, s. 84.

Od lat przyjmuje się, że wina ma podstawę ogólnofilozoficzną i przyjęcie odpowiedzialności wiąże się ze sprawą wolności woli²⁰⁸ i z oceną możliwości pokierowania własnym postępowaniem. Koncepcje ujęcia winy obecnie stanowią pewnego rodzaju połączenie walorów teorii psychologicznej i normatywnej. Andrzej Marek wyrażał stanowisko, że istota winy tkwi w ujemnej ocenie stosunku sprawcy do wymagań normy prawnej i przejawia się bądź to w zamiarze popełnienia czynu zabronionego, bądź też w lekceważeniu obowiązku ostrożności, którego zachowanie ma chronić przed popełnieniem czynu zabronionego²⁰⁹.

Niejako obok tradycyjnego sporu dotyczącego pojęcia winy przejawiały się m.in. poglądy Mariana Cieślaka uznającego, że wina jest klasyczną hipostazą, czy Jarosława Warylewskiego uznającego podejście eklektyczne uwzględniające naganny stosunek sprawcy do czynu wyrażający się w tzw. formach winy oraz normatywne przesłanki zarzucalności, pozwalające łącznie na ocenę czynu jako zawinionego. Wskazywali oni, że spory dotyczące pojęcia winy są niekonkludentne, należy raczej ograniczyć się do poszukiwania odpowiedzi na pytanie o to kiedy wina zachodzi²¹⁰.

Ustawodawcze modele odpowiedzialności nie zawsze odpowiadają zdobyczom wypracowanym w doktrynie ujęciom pojęcia winy. Znaczna część kodyfikacji w ogóle nie wprowadzała przepisów dotyczących winy. Kodeks karny z 1997 r., podobnie jak poprzedzające go regulacje nie definiuje pojęcia winy. Jednocześnie jest to pierwsza polska kodyfikacja wprowadzająca (negatywnie ujętą) ogólną klauzulę zawinienia (art. 1§3 k.k.). Ustawodawca przyjął, że nie jest jego rolą dekretnowanie teorii naukowych, lecz normowanie zasad odpowiedzialności w sposób wystarczający dla praktyki²¹¹. Unormowanie w kodeksie karnym umyślności i nieumyślności oraz okoliczności wyłączających winę, np. błędu sprawcy co do bezprawności czynu, świadczy o tym, że kodeks karny odrzucił psychologiczną teorię winy²¹².

²⁰⁸ A. Marek, *Prawo karne. Część ogólna*, Bydgoszcz 1993, s. 125.

²⁰⁹ *Ibidem*, s. 131.

²¹⁰ J. Warylewski, *Prawo karne. Część ogólna*, Warszawa 2017, s. 402.

²¹¹ A. Marek, *op. cit.*, s. 129.

²¹² T. Kaczmarek, *Spory wokół pojęcia winy w prawie karnym [w:] W kręgu teorii i praktyki prawa karnego. Księga poświęcona pamięci Profesora Andrzeja Wąska*, L. Leszczyński, E. Skrętowicz, Z. Hołda (red.), Lublin 2005, s. 195.

4.2. MODEL WINY

Wina jako podstawa odpowiedzialności karnej wiąże się z zamiarem sprawczym określającym świadomość kierunkowego działania przez sprawcę. Już starożytni Grecy opierając się na filozofii Artystotelesa rozróżniali umyślność, nieumyślność oraz przypadek. Dokonany w okresie oświecenia rozwój myśli miał wydatny wpływ na prawodawstwo. *Constitutio Criminalis* z XVIII w. zawierała już regulacje odnoszące się do cech czynu zabronionego. Podstawą przestępstwa było popełnienie go z wolną wolą i rozeznanie²¹³. Współczesne prawo karne jest nie do pomyślenia bez stosowania zasady winy. Nie ma jednak drugiego takiego pojęcia jak „wina”, które by w nauce prawa karnego było tak licznie reprezentowane przez różne teorie i tak liczne spory wywoływało²¹⁴.

Wina jest elementem subiektywizującym odpowiedzialność karną, a zatem uzasadniającą penalizację danego zachowania ze względu na okoliczności związane ze sprawcą a nie z popełnionym czynem. Jednocześnie wina (jej stwierdzenie) należy do struktury przestępstwa. W sensie dogmatycznym struktura przestępstwa odwzorowuje regulacje obowiązującego kodeksu karnego, w tym treści zamieszczone w art. 1§1-3²¹⁵.

Warunki zawinienia sformułowane są od strony negatywnej, tzn. nie mówi się kiedy wina zachodzi, ale podaje się sytuacje, kiedy zachowanie podmiotu, mimo że realizuje ono zespół znamion ustawowej określoności, nie może być uznane za zawinione, a zatem regułą modelu winy jest domniemanie winy, a nie jak to się obiegowo przyjmuje, domniemanie niewinności. Domniemanie winy oznacza, że prawo karne wychodzi z racjonalnego założenia, że człowiek z reguły jest podmiotem zdatnym do ponoszenia odpowiedzialności za swoje zachowania²¹⁶.

Wina jest pojęciem dotyczącym przestrzeni wolności sprawcy. Dla uznania winy niezbędne jest ustalenie, że w ramach określonego stanu faktycznego, podmiot miał możliwość zachowania się zgodnego z obowiązującym prawem, a mimo tego, nie zachował się w odnośny sposób. Wina dotyczy sytuacji, w której sprawca nie zachował się tak, jak powinien. Warunek taki odnosi się do ustalenia wymagalności zachowania się zgodnego z prawem. Zasada winy wymaga, że dla odpowiedzialności karnej nie wystarczy sama realizacja przez sprawcę przedmiotowych znamion czynu zabronionego, ale konieczna jest jego zdolność do zawinienia

²¹³ S. Salmonowicz, *Prawo karne oświeconego absolutyzmu. Z dziejów kodyfikacji karnych przełomu XVIII/XIX w.*, Toruń 1966, s. 57.

²¹⁴ J. Warylewski, *Prawo karne. Część ogólna*, Warszawa 2017, s. 399.

²¹⁵ R. Zawłocki, *Pojęcie i funkcje społecznej szkodliwości czynu w prawie karnym*, Warszawa 2007, s. 41.

²¹⁶ M. Rodzynekiewicz, *Modelowanie pojęć w prawie karnym*, Kraków 1998, s. 77.

w chwili popełnienia czynu oraz określenie niektórych cech indywidualnych sprawcy w chwili czynu. Istotą legitymizującego ujęcia zasady winy jest założenie, że odpowiedzialność karna może być odnoszona jedynie do osoby, która jest dostatecznie świadoma swojego postępowania, jego możliwych konsekwencji, w sytuacji, w której uczciwie można powiedzieć, że dokonała w tym zakresie wyboru²¹⁷.

W przeszłości rozróżniano formy winy polegające na jej umyślności lub nieumyślności. Nie wdając się w szczegóły sporu, który zdaje się należeć do przeszłości teorii prawa karnego należy zauważyć, że spór między określaniem tych kwantyfikatorów świadomości sprawcy zrodził cenne owoce na tle rozważania i ważenia kwestii związanych z działaniem umyślnym lub nieumyślnym.

Nie ulega wątpliwości, że dla uznania określonego zachowania za zawinione, muszą zostać spełnione warunki określone ustawowo. Zgodnie z art. 9§1 k.k. określającym znamiona strony podmiotowej, umyślność zachodzi wówczas, kiedy sprawca ma zamiar popełnienia czynu zabronionego, co może przybrać formę zamiaru bezpośredniego lub zamiaru ewentualnego. Zamiar bezpośredni przejawia się w tym, że sprawca chce popełnić czyn zabroniony, a zatem odnosi się do kierunkowej woli sprawcy, jest ona objęta świadomością. Świadomość odnosząca się do zamiaru nie jest tożsama z pojęciem wiedzy, nie stanowi zbioru informacji, ale świadomość w tym znaczeniu musi „korzystać” z posiadanej wiedzy, bez niej nie byłoby możliwe uświadomienie sprawcy zachodzących okoliczności będących aktualizacją tej wiedzy. Zamiar dotyczy oceny faktów i jest to określony proces zachodzący w psychice sprawcy wyrażający się w świadomej woli zrealizowania przedmiotowych znamion czynu zabronionego, przy czym obie formy zamiaru oznaczają zjawisko obiektywnej rzeczywistości, realny przebieg procesów psychicznych, nie jest pojęciem z dziedziny ocen czy też z dziedziny wartości²¹⁸.

Zamiar bezpośredni zachodzi, gdy następstwa czynu wynikają z zachowania sprawcy siłą konieczności²¹⁹. Rejman uznawała, że wola wywołania skutku przestępnego jest podporządkowana zewnętrznym elementom czynu i nie istnieje możliwość uzupełnienia brakujących elementów czynu przestępnego elementem subiektywnym. W przypadku czynów o charakterze formalnym, tzw. bezskutkowych wolą i świadomością muszą być objęte

²¹⁷ M. Królikowski, R. Zawłocki, *Prawo karne*, Warszawa 2020, s. 54.

²¹⁸ Postanowienie SN z 7 listopada 2019 r., III CSK 60/19, LEX nr 2763805; Wyrok SN z 3 lipca 2019 r., IV KK 143/18, LEX nr 2692099.

²¹⁹ G. Rejman, *Teorie... op. cit.*, s. 193.

znamiona zabronionego zachowania się, a w wypadkach przestępstw materialnych wola i świadomość winny obejmować także chęć wywołania skutku. Jeśli nie dochodzi do spełnienia wymogu świadomości, na przykład w odniesieniu do ustawowego znamienia może to prowadzić do wyłączenia winy, o ile błąd ten jest istotny. Świadomość znamion czynu zabronionego jest różna w przypadku różnych typów dyrektyw ustawowych. W większości przypadków czyn zabroniony określany jest znamionami pozytywnymi, w których świadomość tychże znamion zachodzi, kiedy sprawca przyjął do świadomości, że cecha czynu oznaczająca ustawowe znamię występuje w rzeczywistości. W przypadkach, w których czyn charakteryzowany jest przez znamiona negatywne świadomość występuje, gdy sprawca zarejestruje w swojej świadomości, że realizowane zachowanie nie posiada cechy stanowiącej oznaczenie danego znamienia.

Umyślność wymaga świadomości wszystkich okoliczności określających charakterystykę typu czynu zabronionego. Brak świadomości znamienia tego czynu jest tym, co należy do istoty *error facti* - błędu co do faktu i wyłącza przyjęcie umyślności, o ile nie zachodzi przypadek sprawstwa w usprawiedliwionym błędnym przekonaniu, że zachodzi okoliczność stanowiąca znamię czynu zabronionego, od której zależy taka łagodniejsza odpowiedzialność. Nie jest wypełnieniem strony intelektualnej zamiaru świadomość braku zachodzenia okoliczności wyłączających winę albo bezprawność czynu, a zatem te sytuacje, w których sprawca uroił sobie, że okoliczności te zachodzą. Sytuacja mieści się w kategoriach dyrektyw art. 29 k.k. (błąd co do faktu) i art. 30 k.k. (błąd co do prawa). Funkcje tych błędów nie polegają na wyłączeniu umyślności i tym samym dekompletacji znamion typu czynu zabronionego popełnianego umyślnie i odnosi się to do obu form błędu.

Kategoria rozważań na tle popełnienia czynu, w tym umyślności lub jej braku, to kwestia zamierzeń sprawcy. Istota zamiaru bezpośredniego sprowadza się do tego, że sprawca przejawia akt woli popełnienia czynu. Ustawodawca przewidując czyny o charakterze kierunkowym, na gruncie obecnego kodeksu karnego, określił wyższe wymagania dotyczące tych czynów, których cecha odnosi się do konkretnego celu podejmowanego działania, bowiem ich zamiar ma szczególne zabarwienie (*dolus coloratus*). Kryteria te odnoszą się na przykład do stręczycielstwa (art. 204 k.k.), kradzieży (278 k.k.), oszustwa (286 k.k.), spośród których każdy czyn zawiera w znamionach celowość, są one podejmowane w jakimś celu, jak na przykład w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, czy przywłaszczenia mienia.

Drugim wyróżnianym przejawem zamiaru jest zamiar ewentualny (*dolus eventualis*), zwany także zamiarem wynikowym. Na jego tle sprawca co prawda nie chce popełnić czynu

zabronionego, ale przewiduje możliwość jego popełnienia i godzi się na nią. Godzenie się musi pozostawać w związku z jakimś innym działaniem celowym, a zatem objętym zamiarem bezpośrednim. Godzenie się dotyczy skutku ubocznego, realnego, lecz w rozumieniu sprawcy jedynie prawdopodobnego w stosunku do podstawowego celu jego działania²²⁰. Warunkiem przyjęcia, że sprawca czynu działał z zamiarem ewentualnym, jest ustalenie, że sprawca miał świadomość, że podjęte działanie może wyczerpywać przedmiotowe znamiona ustawy karnej oraz to, że sprawca akceptuje sytuację, w której czyn wyczerpuje przedmiotowe znamiona przestępstwa, w postaci aktu woli polegającej na godzeniu się z góry z takim stanem rzeczy, przy czym zgody na skutek nie można domniemywać czy się jej domyślać, lecz należy wykazać, że stanowiła ona jeden z elementów procesów, zachodzących w psychice sprawcy²²¹.

W doktrynie prawa karnego wykształciło się także pojęcie zamiaru pośredniego przyjmującego dwa stadia: *dolus indirectus probatus* i *dolus indirectus praesumptus*. Zgodnie z pierwszym ujęciem skutek czynu zabronionego był udowodniony pośrednio poprzez sam fakt stwierdzenia czynności zakazanej, która wiązała się przyczynowo z zachowaniem sprawcy. Kluczowe przy tym pojęciu było kryterium związku przyczynowego ograniczającego się do następstw zwyczajowych, takich, które wynikają łatwo z działalności człowieka²²². Zachodzenie zamiaru pośredniego powodowało przyjęcie odpowiedzialności, zaś z uwagi na część zamierzoną całość czynu była poczytywana w granicach umyślności. Anselm Feuerbach krytykował podejście egzaltujące zamiar pośredni kwestionując ujmowanie w zamiarze pośrednim następstwa. Jego zdaniem zasadna była koncepcja łącząca winę umyślną i nieumyślną odnoszącą się do stanu psychicznego sprawcy, który dążąc do urzeczywistnienia celu normatywnie zabronionego wywołał działaniem swoim także inny skutek, który przewidywał lub mógł być przez niego przewidziany, czyli zachodzi wina umyślna plus wina nieumyślna²²³.

Drugą kategorią jest nieumyślność. Ujęcie to znajduje swoją podstawę normatywną w art. 9§2 k.k. stanowiącego, że czyn zabroniony popełniony jest nieumyślnie, jeżeli sprawca nie mając zamiaru jego popełnienia, popełnia go jednak na skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, mimo że możliwość popełnienia tego czynu przewidywał albo mógł przewidzieć. Nieumyślność dzielona jest na niedbalstwo lub lekkomyślność. Niedbalstwo zachodzi, gdy sprawca nie przewiduje możliwości popełnienia czynu zabronionego, chociaż

²²⁰ Wyrok SA w Krakowie z 18 grudnia 2012 r., II AKa 159/12, LEX nr 1321946.

²²¹ Wyrok SN z 6 lutego 1973 r., V KRN 569/72, LEX nr 20854.

²²² E. Krzymuski, *System prawa karnego ze stanowiska nauki i trzech kodeksów obowiązujących w Polsce*, Kraków 1921, s. 114.

²²³ A. Feuerbach, *Lehrbuch des gemeinen in Deutschland gultigen peinlichen rechts*, Giessen 1840, s. 164 i nast.

powinien i mógł taką możliwość przewidzieć. O lekkomyślności można mówić, kiedy sprawca uświadamia sobie możliwość popełnienia czynu zabronionego, ale bezpodstawnie przypuszcza, że tego uniknie.

Przechodząc do problematyki ujęcia błędu w opisywanym kontekście należy wskazać, że przy braku umyślności błąd zachodzi każdorazowo. Każda forma tego błędu jednak nie jest dostatecznym usprawiedliwieniem, jakie może złożyć sprawca, co mogłoby wpływać na kształtowanie jego winy i ostatecznie odpowiedzialność, a usprawiedliwienie w otaczających okolicznościach jest przecież warunkiem modyfikacji odpowiedzialności z uwagi na błąd.

Różnica między lekkomyślnością a niedbalstwem polega na tym, że w tym drugim przypadku sprawca nie ma świadomości co do możliwości popełnienia czynu zabronionego a jego odpowiedzialność opiera się na tym, że możliwość tę mógł i powinien był przewidzieć zgodnie z kryteriami obiektywnymi. Powinność, o której tu mowa jest o charakterze obiektywnym w zależności od zachodzących okoliczności sprawy. Jednocześnie możliwość przewidywania kategoryzowana jest zgodnie z indywidualnymi cechami wiedzy, inteligencji i cech osobowości konkretnego sprawcy czynu zabronionego²²⁴, chociaż podnoszone są poglądy, że możliwość przewidzenia czynu zabronionego ustalać należy na podstawie standardu obiektywnej przewidywalności, odwołując się do modelowego człowieka²²⁵. Jak zasadnie przyjął Sąd Najwyższy do przypisania popełnienia czynu zabronionego charakteryzującego się nieumyślnością nie jest wystarczające ogólne wskazanie na naruszenie reguł ostrożnego postępowania, a konieczne jest wskazanie konkretnej reguły i powiązania jej naruszenia z popełnieniem czynu zabronionego²²⁶.

Między zamiarem ewentualnym a lekkomyślnością zachodzi różnica w sferze wolicjonalnej. Różni je to, że w przypadku zamiaru ewentualnego sprawca godzi się z konsekwencją wypełnienia znamion, natomiast w przypadku lekkomyślności tej konsekwencji nie chce i się nań nie godzi, a znamiona strony przedmiotowej czynu zabronionego realizuje dlatego, że bezpodstawnie sądzi, że tego popełnienia uniknie²²⁷. Wziąwszy pod uwagę, że zamiar nie stanowi części składowej zarzutu czynionego sprawcy, ale jego przedmiot, o czym przekonuje

²²⁴ A. Wąsek, *Kodeks karny. Komentarz, t. I i II*, O. Górniok, S. Hoc, M. Kalitowski, S. M. Przyjemski, Z. Sienkiewicz, J. Szumski, L. Tyszkiewicz, A. Wąsek (red.), Gdańsk 2005, s. 125-126.

²²⁵ A. Zoll, *Kodeks karny. Komentarz do Części szczególnej, t. II i II*, A. Zoll (red.), Kraków 1999, s. 155.

²²⁶ Postanowienie SN z 5 listopada 2014 r., V KK 162/14, LEX nr 157978.

²²⁷ Wyrok SN z 4 grudnia 2018 r., II K104/18, LEX nr 2586256.

A. Zoll²²⁸ należy ocenić, że zamiar nie wpływa na ustalenie karalności czynu, chociaż świadomość bezprawności jest niezbędną przesłanką winy i dalej - odpowiedzialności.

Doktryna prawa karnego ukształtowała także model, który w pewnym sensie łączy elementy obu tych powyższych kategorii. Ukształtowana wina kombinowana (*culpa dolo exorta*) dotyczy kwalifikowanych typów przestępstw, w których znamieniem kwalifikującym jest następstwo czynu. Umyślność w tym przypadku łączy się z nieumyślnością w taki sposób, że znamiona czynu typu podstawowego objęte są winą umyślną, natomiast skutku czynu, od których zależy wyższa karalność sprawcy mieszczą się w granicach winy nieumyślnej.

Współcześnie nie budzi już wątpliwości, że wina jest stopniowalna. Obowiązujący kodeks karny wymaga stopniowania winy, czego przykłady znajdujemy w części ogólnej. Już w art. 1 kodeksu ustalone jest kryterium, które można nazwać minimalnym, bowiem nie popełnia przestępstwa ten, komu w czasie czynu nie można przypisać winy. Sądowe dyrektywy wymiaru kary ustalają granicę uznania sądowego między innymi na to, by jej dolegliwość nie przekraczała stopnia winy (art. 53 k.k.).

Ten przykład ukazuje ramy, w których kara winna zachowywać współmierność m.in. do społecznej szkodliwości czynu. Ta z kolei również jest stopniowalna. Okoliczności takie jak forma zamiaru, czy motywacja dają podstawę do określania społecznej szkodliwości czynu, co nie pozostaje bez wpływu na kwestię winy²²⁹. Motywacja także jest elementem wpływającym na stopniowanie winy, chociaż nie musi występować wśród przesłanek czynu. Dzięki rozwojowi psychologii wiadomo już, że w przypadku procesów emocjonalnych i intelektualnych mowa o całym procesie motywacyjnym, który prowadzi do podjęcia określonej decyzji co do popełnienia czynu²³⁰. Stopień winy zależy od sposobu popełnienia przestępstwa, a zatem jeśli sprawca działa na przykład ze szczególnym okrucieństwem, brutalnie czy w sposób bardzo zaplanowany jego wina jest większa niż w przypadkach działania na skutek impulsu, wahającego się czy próbującego powstrzymać skutki czy nastawionego *tempore criminis* na zminimalizowanie ich.

Należy przychylić się do poglądu, że wina nie polega na tym, że sprawca chce popełnić coś złego (karalnego), ale nie powinien chcieć tego popełniać, co zostało normatywnie zakazane. Z tego tytułu można mu zatem postawić zarzut. We współczesnej nauce prawa karnego

²²⁸ A. Zoll, *Ogólne zasady odpowiedzialności karnej w projekcie kodeksu karnego*, Państwo i Prawo, 1990, nr 10, s. 34.

²²⁹ P. Jakubski, *Wina i jej stopniowalność na tle kodeksu karnego*, Prokuratura i Prawo, 1999, nr 4, s. 48-49.

²³⁰ A. Marek, *Prawo karne*, Warszawa 2006, s. 146.

rozstrzygnięte zostało, że wina nie jest jedynie stosunkiem psychicznym sprawcy do czynu, a rozumiane niegdyś przez pryzmat dwóch form winy (umyślności i nieumyślności) kategorie winy w tym ujęciu nie są wystarczające dla przyjęcia odpowiedzialności sprawcy. Obowiązujące kodeks karny i kodeks karny skarbowy nie pozostawiają wątpliwości, że to nie wina może być umyślna lub nie, ale czyn w znaczeniu normatywnym. Odrzucenie pojęcia form winy jako kategorii rozstrzygającej kwestię winy jest istotne nie tylko z punktu widzenia zarzucalności jako tej kategorii, która w swoim zakresie odnosi się do decyzji (a zatem woli) sprawcy w sposób pełniejszy, ale kładąc nacisk na warunki normatywne, których argumentacja jest przekonująca.

Wina we współczesnym ujęciu jest negatywną oceną zachowania sprawcy. Wyraża się ona w zarzucalności z powodu wadliwie ukształtowanej woli sprawcy, który naruszył normę sankcjonowaną w sytuacji, gdy bezprawność czynu była przez niego rozpoznawalna. W praktyce podstawy do stwierdzenia winy występują zawsze wtedy, gdy nie ma ustawowych okoliczności wyłączających winę²³¹. Wina jest zarzutem czynionym sprawcy ze względu na popełnienie przezeń czynu zabronionego, w sytuacji, gdy sprawca ten miał możliwość prawidłowego rozeznania znaczenia tegoż czynu (warunek kognitywny) oraz możliwość suwerennego pokierowania nim (warunek kontroli), czyli gdy jego wola i świadomość pozostawały niezakłócone²³².

4.3. PRZYPISANIE WINY - EKSKULPANTY

Wina jest koniecznym elementem przestępstwa, lecz trzeba ją jeszcze przypisać sprawcy konkretnego czynu, do czego wprost odnosi się art. 1§3 obowiązującego kodeksu karnego. Model winy coraz częściej opierany jest na koncepcji wielu światów, która kładzie właśnie nacisk na jej przypisanie. Przypisanie winy jako czynność ewaluacji czynu zachodzi wyłącznie w świecie aktualnym, czy też jest to stan rzeczy świata możliwego należącego do otoczenia (sfery dostępności) danego świata jako świat z niego osiągalny, nie zaś stan rzeczy tego świata²³³. Imputacyjna koncepcja winy wymaga zatem zaktualizowania paremi *nullum crimen sine culpa*, która odnosi się wyłącznie do przeszłości - nie ma przestępstwa, jeśli (wtedy - przyp. aut.) nie było winy. Obecnie podnosi się szereg słusznych argumentów, że nie ma przestępstwa

²³¹ Wyrok SN z 8 lutego 2017 r., III KK 226/16, LEX nr 2224610.

²³² M. Kowalewska-Lukuć, *Wina... op. cit.*, s. 141.

²³³ M. Małecki, *Przypisanie winy ...*, s. 15-16.

bez „przypisania winy”, a zatem zasadniej byłoby rzec: *nullum crimen sine culpa imputatione*²³⁴, czyli nie ma przestępstwa bez przypisania winy, jednak nie tylko w granicach czasu czynu, ale także w czasie okresu roztrząsania winy. Przypisanie winy jest czynnością konwencjonalną, urzeczywistnia pewien świat możliwy. Wina w czasie czynu jest winą w danym świecie możliwym (świecie wyjściowym), a ten świat wyjściowy jest światem przeszłym względem innego świata możliwego, w którym przypisuje się winę, a to w tym ostatnim dochodzi do przypisania winy sprawcy czynu.

O tym, czy można przypisać sprawcy winę, nie decydują wyłącznie jego właściwości osobiste ustalone na czas czynu i uwarunkowania faktyczne, w jakich znalazł się on podczas realizacji znamion czynu zabronionego pod groźbą kary, lecz również całokształt okoliczności pozwalających na ocenę jego zdatości do konwencjonalnego przypisania mu winy w określonej czasoprzestrzeni procesowej i naznaczenia go piętnem popełnienia przestępstwa w danym świecie możliwym²³⁵. Przypisanie winy to czynność retrospektywno-prospektywna, uwzględniająca stany rzeczy świata wyjściowego, stanu rzeczy ze sfer dostępności świata wyjściowego (będącego światem przeszłym względem innego świata, w którym przypisuje się winę), stany rzeczy świata rzeczywistego i stany rzeczy przyszłego świata możliwego, urzeczywistnianego w rezultacie przypisania winy²³⁶.

Obecnie w doktrynie prawa karnego zwraca się uwagę, że konieczne jest operowanie kilkoma ujęciami/modelami struktury przestępstwa, w zależności od sytuacji interpretacyjnej. Przypisanie winy powinno być ujmowane jak jeden z aspektów struktury przestępstwa, sprowadzający się do działania na pozostałych elementach tej struktury zmierzającego do stwierdzenia przestępności czynu. Przypisanie winy w strukturze przestępstwa ujmowanej w sposób dynamiczny, normatywny i konwencjonalny sprowadza się do wartościującego stwierdzenia (funkcja opisywalna w kategoriach przypisania winy), że spełnione są przesłanki warunkujące przestępność czynu w sytuacji konkretnego sprawcy stojącego „tu i teraz” przed sądem, po uwzględnieniu z pozycji *ex post* wszystkich okoliczności poprzedzających moment wskazanego wartościowania, relewantnych dla postawienia sprawcy zarzutu winy, w szczególności takich zmiennych jak bezprawność, karalność, karygodność i wina w czasie czynu, a także innych okoliczności wpływających na możliwość przypisania sprawcy wszystkich tych zaszczości w czasie oceny jego czynu przez uprawniony do tego podmiot.

²³⁴ *Ibidem*, s. 142.

²³⁵ *Ibidem*, s. 196.

²³⁶ *Ibidem*, s. 263.

Dynamizm przypisania winy wymaga, aby model analizy struktury przestępstwa opierał się na modelach (ujęcie wielomodelowe), tj. trzech obszarach modelowej analizy struktury przestępstwa - modeli czynu penalizowanego, czynu przypisywalnego oraz przypisywanego²³⁷.

Przypisanie winy to potwierdzenie spełnienia wszystkich warunków przestępności wynikających ze struktury przestępstwa, a zarazem autonomiczny warunek przestępności danego czynu. Przypisanie winy jest zatem czynnością konwencjonalną postulowaną w tak zwanym świecie możliwym, opisanym w przepisach kodeksu karnego, a której urzeczywistnienie w tak zwanym świecie rzeczywistym pozwala rozumieć/postrzegać określoną czynność faktyczną jako konstytutywne przesądzenie o winie bądź braku winy podmiotu względem popełnionego przezeń czynu²³⁸.

Przypisanie winy rozumie się jako proces oparty na koncepcjach różnych światów: koncepcji światów możliwych, w których i w odniesieniu do których odbywa się każdorazowe wartościowanie czynu przez pryzmat przesłanki winy. Dla scharakteryzowania zagadnienia winy, przypisania winy i brania na siebie winy w sensie prawnokarnym rozróżniono różne kategorie światów. Chodzi o to, że wina ustalona w danym momencie (w czasie czynu) odnosi się do przypisania sprawcy winy w czasie czynu (w czasie jego popełniania). Jest to zatem świat *sensu stricto* „winy w czasie czynu”, jaka zachodzi w danym momencie popełniania tego czynu. System prawny narzuca jednak inną regułę, która determinuje przypisanie winy. Sędzia nie dokonuje oceny tego czynu w czasie (trwania) tego czynu, ale dokonuje tej oceny z perspektywy czasu - pewnego okresu po tym czynie. Jest to zatem inny czas, inny świat dokonuje oceny „winy w czasie czynu”. Wina zachodząca w tym pierwszym świecie nie zawsze może zostać przypisana sprawcy, gdy ocenia się jego czyn po czasie, w regułach procedury karnej, a to właśnie w tym świecie (po czasie czynu) wina jest sprawcy przypisywana. Rzecz w tym, że nie mówi się o dwóch „winach”, a o tej samej winie, która zaistniała w czasie czynu, a w czasie przypisywania (orzekania) może nadal ciążyć na sprawcy, ale może być także wyłączona, czyli dochodzi do jej ekskulpacji.

W przypisaniu winy, jako elementu struktury, wskazać należy, że może ona być winą w różnych możliwych światach. Wina „w czasie czynu” należy do świata już-nieistniejącego, przypisanie winy to czynność w świecie rzeczywistym, a zatem przypisanie winy jest zaktualizowaną zarzucalnością wobec sprawcy. Zarzucalność wymaga przypisania

²³⁷ *Ibidem*, s. 21-22, 31.

²³⁸ *Ibidem*, s. 84.

w przyszłości. *Nullum crimen sine culpa imputatione* – nie ma przestępstwa bez przypisania winy. Wina w czasie czynu jest zarzucalnością potencjalną, zaś przypisanie winy jest zarzucalnością zaktualizowaną²³⁹.

Przypisanie winy w czasie czynu oznacza weryfikację zaistnienia okoliczności wyłączających winę w świecie już-nieistniejącym, zgodnie z powszechnie przyjmowanymi w nauce prawa karnego analizami tych instytucji prawnych, do których można zaliczyć m.in. stan wyższej konieczności, kolizję obowiązków, usprawiedliwiony błąd co do okoliczności stanowiącej znamię przedmiotowe czynu zabronionego, usprawiedliwiony błąd co do prawa, niepoczytalność. Wszystkie te instytucje odnoszą się do rzeczywistości istniejącej w czasie popełniania czynu zabronionego (choć ich zakres może obejmować także czas wcześniejszy). Pierwotne okoliczności wyłączające winę, wedle teorii Mikołaja Małeckiego nazwane zostały ekskulpantami pierwszego stopnia. Brak możliwości przypisania winy w czasie czynu z powodu usprawiedliwionego błędu co do bezprawności czynu (podobnie jak ten w modelu błędu co do karalności) dekompletuje strukturę przestępstwa i niemożliwe staje się wówczas stwierdzenie, że sprawca czynu zabronionego popełnił przestępstwo w rozumieniu art. 1§3 k.k. Art. 1§3 k.k. ma dwoisty charakter w związku z budową struktury przestępstwa z punktu widzenia okoliczności wyłączających winę. Pierwotne wyłączenie winy sprawcy czynu zabronionego oznacza, że bezprzedmiotowe jest rozważanie, a tym bardziej uwzględnianie innych okoliczności z poziomu wtórnego wyłączenia możliwości przypisania sprawcy winy²⁴⁰.

Możliwość przypisania sprawcy elementów struktury przestępstwa wymaga niekiedy odwołania się do stanów rzeczy istniejących na tak zwanym przedpolu czynu zabronionego. Oznacza to, że zaistnienie usprawiedliwionego błędu co do bezprawności czy też karalności (wziąwszy pod uwagę okoliczności powstałe na przedpolu czynu i mające wpływ na sprawcę *tempore actione*) wyłącza winę na etapie pierwotnym, które to wyłączenie winy rozciąga się także na ten moment, w których w sensie normatywnym wina jest roztrząsana, nie dochodzi do „odnowienia” winy na późniejszym etapie. Do ekskulpacji dochodzi zatem jeden raz, już na etapie popełniania czynu. Usprawiedliwiony błąd co do prawa (zarówno w modelu nieświadomości bezprawności, jak i nieświadomości karalności) należy do grupy ekskulpantów pierwszego stopnia.

²³⁹ *Ibidem*, s. 264.

²⁴⁰ *Ibidem*, s. 187.

Wtórne okoliczności wyłączające możliwość przypisania winy (ekskulpanty drugiego stopnia), mające już charakter „więcej albo mniej” wymagają całościowej oceny, a także zestawienia, porównania i kompleksowego wyważenia z okolicznościami rzutującymi na możliwości pierwotnego przypisania sprawcy winy. Wtórny ich charakter oznacza także, że wymogiem uwzględnienia, iż w pierwotnym etapie wartościowania czynu nie doszło do aktualizacji żadnej z okoliczności wyłączającej winę w czasie czynu (ekskulpantów pierwszego stopnia). Ekskulpanty drugiego stopnia akcentują konieczność uwzględniania dodatkowych a istotnych czynników mogących wpływać na ocenę możliwości przypisania sprawcy winy - w czasie oceny tego czynu²⁴¹.

Winy nie stwierdza się zatem w próżni, nie przypisuje się winy historycznej, nieistniejącej już obecnie (w czasie przypisywania - przyp. aut.) podobiznie sprawcy czynu zabronionego, tak jak prezentowała się ona w czasie czynu, lecz przypisuje się ją aktualnie danej osobie ludzkiej. Winę przypisuje się teraz i przypisuje się ją komuś²⁴².

4.4. STRUKTURA BŁĘDU CO DO PRAWA

Zachowania ludzkie, oprócz swojego wymiaru faktycznego odnoszą się do konkretnego elementu stanu prawnego, w jakim to zachowanie miało miejsce. Przedmiotem błędu co do prawa jest pewien określony status prawny zachowania się, którym wypełniono znamiona czynu zabronionego, polegający na tym, że sprawca czynu zabronionego nie wie, że jest to czyn bezprawny²⁴³. Ma to miejsce zarówno na gruncie prawa karnego powszechnego, jak i szczegółowych odnóg gałęzi prawa karnego.

Określenie struktury błędu co do prawa, ale w ogóle struktury błędu na kanwie prawa karnego nastrocza nie lada trudności. Prezentowane są poglądy zarówno co do jednopostaciowości błędu (nieświadomości) czy też jego dwupostaciowości (nieświadomości i mylnego wyobrażenia) czy też łączonego poglądu (nieświadomość i mylne wyobrażenie jako dwie strony tego samego zjawiska)²⁴⁴. To, co niewątpliwie jest wspólne dla wszystkich poglądów to uznanie, że z błędem

²⁴¹ *Ibidem*, s. 199.

²⁴² *Ibidem*, s. 103.

²⁴³ Ł. Pohl, *Okoliczności uchylające lub umniejszające winę. Błąd co do znamion czynu zabronionego* [w:] *System prawa karnego. Nauka o przestępstwie. Wyłączenie i ograniczenie odpowiedzialności karnej. t. 4*, L. K. Paprzycki (red.), Warszawa 2016, s. 760-761.

²⁴⁴ K. Burdziak, *Kilka uwag na temat istoty błędu (rozważania na tle polskiego prawa karnego)*, *Acta Iuris Stetinensis*, 2018, nr 1, s. 130-132.

mamy do czynienia, kiedy zachodzi niezgodność pomiędzy rzeczywistością a jej odbiciem w świadomości podmiotu poznającego.

Wyłączenie zawinienia, z jakim mamy do czynienia w przypadku błędu co do prawa określone jest ogólną klauzulą wymagalności pochodzącą z twierdzenia, że także wzorcowy podmiot porównawczy, wykazujący poszanowanie dla chronionych prawem dóbr zachowałby się w danej sytuacji tak, jak konkretny sprawca²⁴⁵. Fundamentalną kwestią pozostaje okoliczność usprawiedliwienia tego błędu. Ustalenie to opiera się na modelowym „miarodajnym obywatelu” o identycznej co sprawca wiedzy i doświadczeniu, postawiony w jego sytuacji, czy również on nie mógłby rozpoznać, że dane zachowanie stanowi przekroczenie prawa²⁴⁶.

W dogmatyce prawnej wykształcił się tzw. model osobowy (wzorzec osobowy), jako teoretyczny model staranności. W odniesieniu do przedmiotu niniejszej pracy wskazać należy, że wśród zagadnień związanych z tym modelem, w zakresie obiektywizacji, zwraca się uwagę na wiedzę jako podstawę wzorca osobowego, w tym wiedzę co do faktów, jak i wiedzę co do prawa. W zakresie wiedzy co do faktu odnosi się ten wzorzec modelu osobowego do tzw. reguł ostrożności. W zakresie wiedzy prawnej podnosi się, że chodzi tu o wiedzę o tym, jakie typy zachowań są sankcjonowane przez prawo karne, a jakie nie. Zobiektywizowany model podstawowy uznaje, że podmiot wzorcowy posiada adekwatną i zupełną wiedzę na ten temat. Kryterium oceny, w przypadku wiedzy prawnej nie może być „czystym” modelem zobiektywizowanym, dla potrzeb problematyki błędu co do bezprawności model zobiektywizowany musiałby zostać „nasycony” pewnymi elementami subiektywnymi²⁴⁷.

W tym kontekście warto zwrócić uwagę także na tzw. model wzorcowego kierownika jednostki sektora finansów publicznych, który ukształtował się w orzecznictwie Głównej Komisji Orzekającej w sprawach związanych z naruszeniem dyscypliny finansów publicznych. Jest to model odpowiedzialności o dualnym charakterze - administracyjno-karnym. Model ten bada się także z uwagi na instytucję błędu co do prawa w art. 23 ustawy z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych²⁴⁸ i w odniesieniu do tej instytucji. Kierownikiem, o jakim mowa w odnośnym modelu jest osoba posiadająca odpowiednie wykształcenie, kwalifikacje zawodowe i doświadczenie oraz indywidualne predyspozycje, pozwalające na gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych oraz

²⁴⁵ M. Rodzyńkiewicz, *Modelowanie ...*, s.88.

²⁴⁶ *Ibidem*, s. 89.

²⁴⁷ *Ibidem*, s. 119.

²⁴⁸ Dz.U. 2025, poz. 1484.

gospodarowanie mieniem w imieniu kierowanej przez siebie jednostki w sposób zgodny z prawem, celowy, oszczędny, z poszanowaniem zasad uzyskania jak najlepszych rezultatów z poczynionych nakładów.

4.4.1. ISTOTA BŁĘDU CO DO PRAWA

Instytucja błędu co do karalności jest wyrazem niższych oczekiwań ustawodawcy wobec sprawców przestępstwa i wykroczeń skarbowych niż wobec sprawców przestępstw pospolitych. Błąd co do karalności oznacza zatem postawienie przed sprawcą przez kodeks karny skarbowy mniejszych wymagań niż w kodeksie karnym, gdyż przy błędzie co do karalności czynu nie chodzi w ogóle o nieświadomość co do sprzeczności czynu z jakąś normą prawa, jak przy błędzie co do bezprawności, lecz o nieświadomość, że jest on zagrożony pod groźbą kary²⁴⁹. Kwestia błędu co do prawa, jako okoliczności wyłączającej winę, jest pytaniem o możliwość świadomości bezprawności. Współcześnie pojawiają się także głosy, że usprawiedliwiony błąd co do karalności stanowi okoliczność wyłączającą ukaranie, nie zaś czynnik rzutujący na możliwość przypisania zawinienia²⁵⁰. Dla problematyki tego błędu odpowiedź rozstrzygana być musi z uwzględnieniem postulatu indywidualizacji, a co najmniej z uwzględnieniem zasady dyferencjacji grypowej. Oznacza ona uznanie, że nie jest możliwe posługiwanie się jakimś jednolitym wzorcem w odniesieniu do wszystkich adresatów norm prawnych, niezależnie od tego jaką rolę społeczną odgrywają oni w obrocie prawnym²⁵¹.

W odniesieniu do prawa karnego skarbowego kryminalizacja określonych zachowań powinna mieć właściwie miejsce wtedy, kiedy blankietowych norm nie da się „zabezpieczyć” wyłącznie na gruncie stosowania norm administracyjnych, to znaczy, kiedy przewidziane przez prawodawcę narzędzia egzekwowania tych norm nie są wystarczające dla osiągnięcia ich celu i dopiero ukształtowanie ich jako prawnokarnie relewantnych może doprowadzić do ich przestrzegania. W tym znaczeniu normy prawa karnego skarbowego wzmacniać mają normy administracyjne wykorzystując do tego narzędzia wymiaru sprawiedliwości. Ustawodawca jest jednak ograniczony konstytucyjnymi dyrektywami, zgodnie z którymi ograniczenia w zakresie

²⁴⁹ K. Frąckowiak, *Główne tezy najnowszego orzecznictwa Sądu Najwyższego w sprawach karnoskarbowych, dotyczącego błędu co do karalności z art. 10§4 k.k.s. na kanwie urządzania gier hazardowych*, Radca Prawny. Zeszyty Naukowe, 2023, nr 4 (37), s.42.

²⁵⁰ S. Tarapata, *Problemy z przypisaniem odpowiedzialności karnej za przestępstwo z art. 107 § 1 k.k.s. w przypadku urządzania i prowadzenia gry hazardowej na podstawie udzielonego zezwolenia*, Palestra, 2026, nr 3, s. 38.

²⁵¹ M. Rodzyńkiewicz, *Modelowanie ...*, s. 122.

korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw²⁵². Nie ulega przecież wątpliwości, że prawo karne jest narzędziem topornym i ciężkim, dlatego trzeba umieć się nim posługiwać i nie stosować go pod byle pretekstem²⁵³.

Podstawą kryminalizacji może być państwowa polityka kryminalna, a ta określona przez świadomość prawną partii politycznych w parlamencie jest realną siłą, która może wydatnie wpływać na kształt prawa karnego i owo ciśnienie kryminalizacyjne ująć w ramy prawnokarne w drodze ustawy²⁵⁴. Zarówno błąd co do bezprawności, jak i błąd co do karalności stanowią wyjątki od zasady odpowiedzialności. W pojedynczym przypadku nie tyle usprawiedliwiają czyn, bo ten pozostaje bezprawny, ale dekompletują zawinienie, bez którego w świetle systemowych rozwiązań nie jest możliwe pociągnięcie sprawcy do odpowiedzialności. Błąd co do prawa opiera się na kilku fundamentach, jakie muszą ze sobą współgrać, aby w ogóle można było mówić o tym, że błąd zachodzi.

Na tle kodeksu karnego z 1997 r. poddano refleksji przyjmowane uprzednio kategorie subiektywne przypisania odpowiedzialności na tle zaistnienia usprawiedliwienia błędu. Zgodnie z art. 30 ustawy, nie popełnia przestępstwa, kto dopuszcza się czynu zabronionego w usprawiedliwionej nieświadomości jego bezprawności. Jeżeli błąd sprawcy jest nieusprawiedliwiony, sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary. W pierwszym komentarzu do nowego kodeksu stwierdzono, że pomiędzy błędem usprawiedliwionym a błędem, którego sprawca nie mógł uniknąć, należy postawić znak równości - że kryteria usprawiedliwienia powinny mieć charakter obiektywny, a w miejsce sprawcy należało wstawić wzorcowego obywatela i zadać pytanie, czy rozpoznałby on bezprawność czynu. Jeżeli nie rozpoznał - bezprawność należało uznać za usprawiedliwioną²⁵⁵. Koncepcja ta została odrzucona. Obecnie nie budzi wątpliwości konieczność zastosowania również kryteriów indywidualizujących dla stwierdzenia, czy sprawcy można przypisać winę²⁵⁶. O usprawiedliwionym charakterze błędu powinny decydować te czynniki, które decydują

²⁵² Art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

²⁵³ O. Górniok (red.), *Prawo karne gospodarcze*, Warszawa 2003, s. 6-8.

²⁵⁴ K. Frąckowiak, *Nielegalny e-hazard. Studium prawnokarne i kryminologiczne*, Olsztyn 2018, s. 89.

²⁵⁵ A. Zoll, *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz. Tom I. Komentarz do art. 1-116 k.k.*, Warszawa 2012, s. 281.

²⁵⁶ *Ibidem*, s. 517; R. Kubiak, *Pojęcie usprawiedliwionego błędu w nowym kodeksie karnym*, Palestra, 1998, nr 7-8, s. 36; M. Królikowski, *Kodeks karny. Część ogólna. Tom I. Komentarz do art. 1-31*, M. Królikowski, R. Zawłocki (red.) komentarz do art. 30, dostęp online.

o przypisaniu sprawcy winy. W Polskim prawie karnym zasada *ignorantia iuris nocet* nie ma pełnego zastosowania, bowiem tylko nieusprawiedliwiona nieznajomość prawa szkodzi²⁵⁷.

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy w art. 10§4 ustanawia zasadę, zgodnie z którą nie popełnia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, kto dopuszcza się czynu zabronionego w usprawiedliwionej nieświadomości jego karalności²⁵⁸. Błąd co do prawa został określony jako nieświadomość karalności czynu, jakiego miał się dopuścić sprawca. Oznacza to, że sprawca nie wie (nie zdaje sobie sprawy z tego), że to, co robi, stanowi bezprawie penalizowane jako przestępstwo lub wykroczenie skarbowe²⁵⁹. Błąd co do prawa, zarówno w ujęciu kodeksu karnego, jak i kodeksu karnego skarbowego posiada wspólne fundamenty. Błąd w obu przypadkach dotyczy nieświadomości w odniesieniu do przedsiębranego czynu. W każdym przypadku jest to błąd istotny, tj. wpływający na odpowiedzialność karną sprawcy, który działał pod jego wpływem²⁶⁰.

W doktrynie prawa karnego nie wyrażono jednolitego stanowiska co do istoty błędu w prawie karnym. Próby zdefiniowania tego pojęcia doprowadziły do wyróżnienia 21 różnych definicji błędu w prawie karnym, przy czym wspólny pozostaje pewien trzon, czyli błędem jest mylne wyobrażenie o rzeczywistości bądź jako rozbieżność między obiektywną rzeczywistością a jej odbiciem w świadomości sprawcy²⁶¹.

Podnoszono również spór w zakresie ujęcia postaciowości błędu. Podstawą uznania jednopostaciowości jest uznanie, że nieświadomość jest pojęciem o tyle szerszym, że w każde mylne wyobrażenie jest swego rodzaju nieświadomością, podczas gdy już nie każda nieświadomość jest przy tym mylnym wyobrażeniem. Nieświadomość nie jest postacią błędu, może pełnić funkcję okoliczności wyłączającej odpowiedzialność karną, przy czym nie powinna być określana mianem błędu²⁶². Zwolennicy idei dwupostaciowości błędu przychylając się do słuszności poglądów wyrażanych na tym tle przez Władysława Woltera wskazywali, że skoro błąd jest pojęciem normatywnym, to świadomość należy odnosić nie do całości otaczającej nas rzeczywistości, lecz tylko do rzeczywistości mającej znaczenie normatywne. Nieświadomość i urojenie są bowiem odnoszone do faktów, które w realiach

²⁵⁷ J. Warylewski, *Prawo ...*, s. 429.

²⁵⁸ Dz. U. 2025, poz. 633 ze zm.

²⁵⁹ V. Konarska-Wrzosek, *Kodeks karny skarbowy, Komentarz, wyd. II*, I. Zgoliński (red.), Warszawa 2021, kom. do art. 10, teza 5, dostęp online.

²⁶⁰ J. Majewski, *Kodeks karny. Komentarz*, A. Błachnio, J. Kosonoga-Zygmunt, P. Zakrzewski, J. Majewski (red.), Warszawa 2024, kom. do art. 30, teza 2, dostęp online.

²⁶¹ M. Nawrocki, *Błąd jako znamię typu czynu zabronionego w polskim prawie karnym*, Szczecin 2019, s. 66-68.

²⁶² *Ibidem*, s. 107.

danej sprawy stanowią znamiona²⁶³. Zwolennicy jednopostaciowości wskazywali, że błąd co do bezprawności nie polega jedynie na tym, że sprawca nie jest świadom, jakie prawo obowiązuje, lecz na wynikającym z tej nieświadomości mylnym wyobrażeniu, że ma on prawo do czegoś, co w istocie jest bezprawne. W tym względzie mylne wyobrażenie okoliczności faktycznej stanowi oczywistą konsekwencję nieświadomości sprawcy co do prawdziwego obrazu danego wycinka rzeczywistości²⁶⁴.

Na tym tle wysunięto propozycję, aby związek nieświadomości i mylnego wyobrażenia określać mianem dwustronności błędu²⁶⁵, jednak została ona poddana krytyce wskazując na to, że propozycja ta w zasadzie nie różni się niczym od dwupostaciowości²⁶⁶.

Nie ulega jednak wątpliwości, że błąd co do prawa jest okolicznością wyłączającą winę o charakterze pierwotnym. Ocena czynu dokonywana jest w kontekście jego przedpola z uwzględnieniem okoliczności aktualizujących się w czasie czynu. Brak możliwości przypisania sprawcy winy w czasie czynu z powodu usprawiedliwionego błędu co do bezprawności czynu dekompletuje strukturę przestępstwa i niemożliwe staje się wówczas stwierdzenie, że sprawca czynu zabronionego popełnił przestępstwo w rozumieniu art. 1§3 k.k.²⁶⁷.

Błąd co do prawa, czyli zachodzenie okoliczności błędu co do bezprawności czy też co do karalności również powiązane jest z pewnym działaniem lub jego zaniechaniem w powiązaniu z czynem zabronionym. Przypadkiem, w którym odstępuje się od zasady koincydencji winy i czynu zabronionego jest właśnie kategoria usprawiedliwionego błędu co do bezprawności czynu²⁶⁸. Odniesienie pozasystemowe, jakie jest wspólne dla czynu zabronionego jak i błędu powoduje, że oprócz badania samej kwestii świadomości bezprawności lub karalności czynu opisanego w ustawie karnej na adresacie owej normy prawnokarnej nierzadko spoczywa obowiązek sięgnięcia do norm innej, szczególnej ustawy. Błąd co do prawa zachodzi przecież wówczas, kiedy osoba będąc świadoma realizacji określonego czynu ma mylny obraz prawnego

²⁶³ Z. Ćwiąkański, *Błąd w prawie karnym - stan obecny i proponowane zmiany* [w:] *Problemy reformy prawa karnego*, T. Bojarski, E. Skrętowicz (red.), Lublin 1993, s. 178-179.

²⁶⁴ J. Giezek, *Funkcja błędu co do ustawowych znamion w nowym kodeksie karnym* [w:] *Rozważania o prawie karnym. Księga pamiątkowa z okazji siedemdziesięciolecia urodzin Profesora Aleksandra Ratajczaka*, A.J. Szwarc (red.), Poznań 1999, s. 112-113.

²⁶⁵ K. Burdziak, *Kilka.... op. cit.*, s. 133-134.

²⁶⁶ M. Nawrocki, *Błąd... op. cit.*, s. 78.

²⁶⁷ M. Małecki, *Przypisanie ... op. cit.*, Kraków 2019, s. 187.

²⁶⁸ W. Wróbel, A. Zoll, *Polskie prawo karne. Część ogólna*, Kraków 2010, s. 410, I. Puppe, *Vorsatz und Rechtsirrtum* [w:] *Strafrecht zwischen System und Telos. Festschrift für R.D. Herzberg*, H. Putzke, B. Hardtung, T. Hornle, R. Merkel i in. (red.), Tübinga 2008, s. 277, 281 i n.

wartościowania swojego zachowania. *Error iuris* to błędne przekonanie sprawcy, kiedy sprawca nie wie, że to co robi jest zabronione i penalizowane. Sprawca wie i ma kontrolę nad działaniem czy zaniechaniem, którego tło pojęciowe w kontekście błędu jest jedynie pewnym odbiciem zachowania stanowiącego znamiona czynu zabronionego. Istotne jest to, czy i w jaki sposób przełożyły się na świadomość jednostki te elementy rzeczywistości, które mają znaczenie z punktu widzenia prawa karnego i jego wymagań w zakresie przedmiotu ochrony, czynności wykonawczej oraz społecznej szkodliwości.

Błąd co do oceny prawnej czynu oznacza sytuację, w której sprawca doskonale rozpoznaje elementy stanu faktycznego, natomiast błądzi co do ich oceny prawnej²⁶⁹. Łączenie błędu co do prawa z winą wynika z rozumienia winy jako zarzucalności. Sprawcy zarzuca się, że zachował się sprzecznie z prawem, pomimo iż mógł zachować się zgodnie z nim. Taki zarzut zakłada, że sprawca co najmniej mógł wiedzieć, że działanie, które podejmuje, nie będzie zgodne z prawem²⁷⁰. Konstrukcja błędu jest wyjątkiem od zasady koincydencji, czyli jednoczesnego występowania winy w trakcie realizacji znamion czynu zabronionego. Dzieje się tak, bowiem o winie decyduje zakres swobody sprawcy w wyborze i realizacji zachowania zgodnego z prawem, jednak jeśli w czasie czynu sprawca nie był w stanie rozpoznać jego prawnego znaczenia, ale była to zawiniona niemożność, wkraczamy w zagadnienie zawinienia na przedpolu czynu²⁷¹. Ukazuje to specyficzny układ strony podmiotowej, wedle której kluczowe dla odpowiedzialności okoliczności występują przed popełnieniem czynu. Nie można uznać usprawiedliwienia błędu w braku wiedzy, którą sprawca powinien osiąść wcześniej, chociaż *tempore criminis* wiedzy tej nie można było w żaden sposób „uzupełnić”. Przedmiotem zarzutu jest to, że winny nie postarał się wcześniej (czyli przed czynem) uniknąć błędu²⁷². W polskiej doktrynie, podobnie jak w niemieckiej przyjmuje się, że warunkiem koniecznym przyjęcia nieusprawiedliwionego błędu jest wykazanie, że doszło do naruszenia obowiązku, jak też łącznego istnienia pomiędzy naruszeniem obowiązku a skutkiem w postaci błędu co do prawa. Inaczej trudno przyjąć, aby spełniona została przesłanka, zgodnie z którą popełniony

²⁶⁹ A. Barczak-Oplustil, *Zasada...* *op. cit.*, s. 43.

²⁷⁰ G. Jakobs, *Das Schuldprinzip*, Dusseldorf 1993, s. 16

²⁷¹ W. Wróbel, *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz. Tom I. Komentarz do art. 1-116 k.k.*, Warszawa 2012, s. 745-746.

²⁷² H.-J. Rudolphi, *Affekt und Schuld* [w:] *Grundfragen der gesamten Strafrechtswissenschaft. Festschrift für Heinrich Henkel zum 70. Geburtstag*, C. Roxin (red.), Berlin 1974, s. 208.

błąd musi być możliwy do uniknięcia i w tym przypadku określa się to według indywidualnej (subiektywnej) możliwości uniknięcia błędu co do prawa²⁷³.

Warunkiem weryfikacji błędu jest konfrontacja między zachodzącym wyobrażeniem a rzeczywistością. Zadaniem prawa karnego jest ochrona praw, wolności i ładu społecznego przed zamachami w kontekście powszechnym i indywidualnym. Z realizacją funkcji ochronnej wiąże się funkcja afirmacyjno-motywacyjna, poprzez normy powinnościowe (nakazy i zakazy), gdyż to prawo karne kształtuje standardy postępowania i przy wykorzystaniu sankcji w założeniu prawodawcy ma motywować do przestrzegania obowiązujących norm. Celem jest unikanie błędnych zachowań. Ustanowienie i publiczne ogłaszanie prawa ma ten skutek, że po jego nastąpieniu obywatele i organy państwa oczekują od każdego indywidualnie, że ustanowiona norma będzie przestrzegana.

W przypadku błędu co do prawa oceniane są okoliczności, tj. czy nieświadomość bezprawności czy karalności zachodzi, chociaż sprawca (w domyśle: podejmując jakieś możliwe do określenia i zdefiniowania zachowania) dochował należytej staranności w celu dokonania właściwej oceny prawnej swojego zachowania, a dalej czy mógł błędu uniknąć. Przy czym na gruncie kodeksu karnego czy kodeksu karnego skarbowego przesłanką przypisania winy nie jest świadomość bezprawności czy karalności, ale ich subiektywna rozpoznawalność. Mamy tutaj do czynienia z co najmniej dwiema fazami określającymi byt błędu. Pierwsza określa zachowanie sprawcy, kiedy winien był dopełnić staranności w celu poznania norm prawnych. Badanie winy przesuwają się na bliżej nieokreślony czas sprzed dokonania czynu zabronionego - na jego tzw. przedpole. Sprawca mógł nie przewidywać konsekwencji swojego ówczesnego zachowania będącego w istocie zaniechaniem podjęcia kroków zmierzających do powzięcia wiedzy co do zakresu akceptowalnych postaw w odniesieniu do konkretnego dobra chronionego prawem karnym. Wówczas jego zaniechanie nie miało wpływu na ponoszenie przez niego odpowiedzialności. Prawo karne nie penalizuje przecież zaniechania powzięcia wiedzy odnośnie obowiązujących norm prawa karnego jako samodzielnego zdarzenia. Dopiero skutkiem tego zaniechania może być podjęcie innego zachowania, które może wypełniać znamiona czynu zabronionego, co wiąże się z odpowiedzialnością. O fakcie usprawiedliwienia decyduje aktywność sprawcy lub jej brak sprzed czasu czynu, ale także problem sprowadza się do tego, że przedmiotem usprawiedliwienia jest brak świadomości bezprawności, czyli inny

²⁷³ T. Walter, *Der Kern und Strafrechts*, Tubinga 2006, s. 308-310; H.H. Jescheck, T. Weigend, *Lehrbuch des strafrechts, Allgemeiner Teil*, Berlin 1996, s. 459.

przedmiot oceny niż ten, jaki powinien być brany pod uwagę przy winie, gdzie punktem odniesienia jest czyn²⁷⁴.

Zaniechanie w kontekście błędu jest zaniechaniem konkretnym, to znaczy nie zaniechaniem w ogóle, czyli brakiem podejmowania wszelkich czynności czy aktywności, ale zaniechaniem, które można byłoby określić mianem kierunkowego. Wyłącznie zaniechanie w konkretnym kierunku powoduje narażenie na odpowiedzialność karną. W literaturze przedmiotu definiuje się zaniechanie jako charakterystykę, cechę ludzkiej aktywności, spostrzeganą na skutek oczekiwań, które z tą aktywnością wiąże norma prawna chroniąca określone dobro. Jest aktywnością nacechowaną brakiem określonych ruchów w spodziewanym kierunku i ta cecha może przesądzać o zgodności zachowania z typem czynu zabronionego²⁷⁵.

Błąd co do bezprawności może mieć postać błędu pierwotnego oraz wtórnego. Błąd pierwotny zachodzi wówczas, gdy sprawca ma świadomość znaczenia faktycznego popełnianego czynu, a więc nie myli się co do rzeczywistości, pozostaje zaś w błędzie wyłącznie co do oceny prawnej tego czynu. Błąd wtórny jest następstwem błędu co do okoliczności faktycznych. Sprawca, nie rozpoznając znaczenia czynu, łączy znaczenie prawne z błędnym wyobrażeniem przez siebie swojego zachowania²⁷⁶.

Błąd może dotyczyć znamion charakteryzujących kontratypy, podobnie jak może przejawiać się w ocenie prawnej okoliczności, jego bezprawności niezależnie od ujęcia stanu faktycznego. W tym przypadku sprawca może błędnie mniemać, że to, co czyni, jest czymś bezprawnym²⁷⁷. Urzeczywistnienie znamion czynu zabronionego wiąże się z wyrządzeniem czynu o społecznej szkodliwości stopnia wyższego niż znikoma. Sprawca, który zachowuje się w sposób godzący w porządek prawny, ale działa wobec nieświadomości występowania tego elementu porządku nie ma też świadomości działania w sposób społecznie szkodliwy. Do odpowiedzialności za przestępstwo z winy umyślnej nie potrzeba świadomości bezprawności, wystarczająca jest „możliwość” takiej świadomości²⁷⁸. Ujęta w kodeksie karnym w odniesieniu do *error iuris* bezprawność jest oceną konkretnego indywidualnego zachowania sprawcy. To jednak, że sprawca swoim zachowaniem wypełnił znamiona czynu zabronionego nie oznacza, że jego czyn jest bezprawny.

²⁷⁴ A. Barczak-Oplustil, *Zasada... op. cit.*, s. 46.

²⁷⁵ A. Zoll, *Komentarz do kodeksu karnego. Część ogólna*, K. Buchała, Z. Cwiakalski, M. Szewczyk, A. Zoll (red.), Warszawa 1990, s. 51.

²⁷⁶ W. Wróbel, A. Zoll, *Polskie Prawo Karne. Część Ogólna*, Kraków 2010, s. 389.

²⁷⁷ W. Wolter, *Nauka o przestępstwie*, Warszawa 1973, s. 222-223.

²⁷⁸ *Ibidem*, s. 240.

Błąd co do karalności w ujęciu obowiązującego kodeksu karnego skarbowego jest pojęciem zakresowo węższym od błędu co do bezprawności. Konieczna w tym przypadku jest świadomość sprawcy, że czyn jest niedozwolony w świetle przepisów prawa karnego, tzn., że czyn ten jest penalizowany i za złamanie normy prawnej grozi odpowiedzialność karnoskarbowa. Adresat normy zatem nie musi znać całego spectrum i kontekstu prawa materialnego (np. podatkowego) tylko ten wątek, który odpowiada penalizacji. Punktem odniesienia błędu co do karalności jest obiektywna możliwość dowiedzenia się przez sprawcę, że czyn jest zabroniony pod groźbą kary. Ustawodawca zdecydował się na model świadomości karalności wobec blankietowości norm prawa karnego skarbowego a sam kodeks nie mógłby spełniać swoich funkcji gwarancyjnych, gdyby odnoszono się kryterium do bezprawności.

Fundamentalną sprawą określenia odpowiedzialności karnoskarbowej jest możliwość uniknięcia błędu, a zatem tego, co w efekcie ma decydujące znaczenie przy zarzucalności czynu. Model ustawowy, jaki można odczytać z art. 10§4 k.k.s. ustala, że adresat normy prawa karnego skarbowego obowiązany jest dokonać prawidłowej oceny prawnej na kanwie prawa karnego i prawa finansowego zanim podejmie działanie lub zaniecha jego podjęcia. Ustawodawca oczekuje od społeczeństwa, że zanim jakiś jego członek zdecyduje się na określone zachowanie odnoszące się do stosunków między państwem a sobą, swoim zachowaniem rozpozna, czy prawodawca nie ustanowił takiego czynu zabronionym pod groźbą kary. W tym przypadku może dochodzić do błędu w postaci zaniechania, a konkretnie zaniechania przewidywania. Na gruncie kodeksu karnego skarbowego zachowaniem wynikającym z nieumyślności jest np. niedopełnienie obowiązku nadzoru stanowiące wykroczenie. Nieumyślnie to znaczy wtedy, gdy sprawca nie miał zamiaru niedopełnienia obowiązków nadzoru, ale wobec np. braku należytej staranności czy ostrożności dochodzi do braku nadzoru i dopuszczenia w danej jednostce organizacyjnej do popełnienia przestępstwa lub wykroczenia karnoskarbowego.

Lekkomyślność z kolei jest tego rodzaju błędem, że sprawca ma zachowaną świadomość. Jego zaniechaniem jest jednak to, że przypuszcza, że mimo zachodzących warunków uniknie skutku. Przypuszczenie, że skutku uniknie wynika z nieliczenia się z pewną obiektywną prawidłowością²⁷⁹. Wystąpienie skutku będzie efektem zaniechania sprawcy, który mógł w sytuacji powstałego ryzyka zaprzestać określonych zachowań, brak skutku zaś nie może być „zasługą” sprawcy, jest wynikiem okoliczności zależnych od sprawcy. Tego rodzaju czyn może zostać popełniony wyłącznie na skutek zaniechania, chociaż może być popełniony tak umyślnie

²⁷⁹ W. Wolter, *Funkcja błędu w prawie karnym*, Warszawa 1965, s. 25.

jak i nieumyślnie. Odpowiedzialność w tym przypadku ma charakter subsydiarny i znajduje zastosowanie, kiedy czyn sprawcy nie wyczerpuje znamion innych przestępstw lub wykroczeń skarbowych. Byt tego wykroczenia jest uzależniony od dopuszczenia do popełnienia w danej jednostce przestępstwa lub wykroczenia skarbowego²⁸⁰.

Wiedza o karalności, a zatem ustawowy model właściwego postępowania wymaga określonych działań. Na przykład ten, kto rozpoczyna działalność gospodarczą powinien zdawać sobie sprawę z ciążących na nim obowiązków publicznoprawnych, tak w zakresie rejestrowym, ewidencyjnym, finansowym jak i informacyjnym. Na ogólnym poziomie fundamentalnych obowiązków właściwie trudno byłoby znaleźć usprawiedliwienie dla nieznajomości nakazów prawnofinansowych. Jeśli działalność gospodarcza nie jest skomplikowana to, co do zasady, możliwość zajścia okoliczności usprawiedliwienia dla nieświadomości karalności jest dalece ograniczona, bo adresat normy prawnej powinien zdawać sobie sprawę, że na przykład otwierając działalność gospodarczą obowiązany jest do przestrzegania obowiązków rejestracyjnych, ewidencyjnych, płatności należności publicznoprawnych oraz informowania właściwych organów o działalności, jej przedmiocie i owocach, jakie przynosi. Charakter działalności może jednak odmiennie kształtować te realia. Błąd jawi się w tym przypadku głównie jako element schematu oczekiwanych czynności w kontekście relacji państwo-obywatel.

4.4.2. CZYN - DZIAŁANIE I ZANIECHANIE

Pierwszym z elementów kształtujących okoliczności błędu co do prawa jest czyn. Czyny charakteryzują człowieka i definiują osobę samostanowiącą, świadomą i rozumną, z drugiej jednak strony niezmiennie stanowią przedmiot oceny (także oceny prawnej). Czyny są wyrazem zgodności tego, co podmiot wie lub widzi z tym, co w istocie zachodzi w świecie zewnętrznym. Na gruncie prawa karnego, aby popełnić czyn zabroniony zachowanie demonstrowane przez sprawcę musi być „zgodne” z tym, co ustawa rozumie pod pojęciem określonego czynu zabronionego. Polskie prawo karne jest prawem karnym czynu, nie prawem karnym sprawcy²⁸¹. Prawo karne ujmuje czyn z kilku perspektyw. Raz jest to fizyczny, namacalny i kontrolowany ruch człowieka w przypadku działania, raz jest pewnym procesem

²⁸⁰ T. Oczkowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, I. Zgoliński (red.), Warszawa 2017, kom. do art. 84, teza 2, dostęp on-line.

²⁸¹ M. Kulik, A. Wąsek, *Kodeks karny. Komentarz*, M. Filar (red.), Warszawa 2016, komentarz do art. 1, teza 6, dostęp online.

myślowym, z którym bezpośrednio może nie łączyć się żaden ruch sprawcy, a nawet wręcz przeciwnie - może odnosić się do świadomego powstrzymania się od ruchu²⁸². To, co na gruncie codziennego funkcjonowania może stanowić czyn, na gruncie prawa karnego może być jedynie pojedynczym elementem większej całości, dopiero zaś suma tych elementów łącznie stanowi określony czyn. O przestępstwie w myśl norm prawnych mówimy w pierwszym rzędzie wówczas, kiedy określonym zachowaniem sprawcy spełnione zostają przesłanki czynu. Każde przestępstwo bowiem musi być czynem²⁸³.

Igor Andrejew definiował, że czynem w prawie karnym jest zdarzenie społecznie ważne, którego istotnym jądrem jest zachowanie się sterowane psychiką sprawcy²⁸⁴. Podobnego zdania był Andrzej Marek²⁸⁵. Władysław Mąciór w swoich rozważaniach na tym tle uznał, że jest nim takie ludzkie zachowanie się, które powstało pod wpływem aktywnej roli świadomości i jako jej produkt przeszło przez stadium decyzji podjętej ze względu na określony cel, a następnie uzewnętrzniło się w postaci działania²⁸⁶. Czyn jest zatem zewnętrznym zachowaniem się człowieka, które jest przez niego psychicznie kontrolowane i pozostaje zgodne z jego wolą. Jak słusznie wyraził Sąd Najwyższy istotą znaczeniową czynu pozostaje więc zachodząca między przeżyciami psychicznymi człowieka a jego postępowaniem²⁸⁷. Stronę podmiotową czynu buduje zachowanie się człowieka, skutek tego zachowania, czas i miejsce czynu, dalej określa ją sytuacja, w jakiej czyn został popełniony oraz sposób popełnienia i przedmiot wykonawczy czynu.

Pojęcie czynu odnosi się do oznaczenia skryminalizowanych zachowań określonego typu. Ma to swoje źródła w nauce niemieckiej, która ukształtowała pojęcie *Tatbestand*. Pojęcie to początkowo nie wiązało się z bezprawnością i mogło odnosić się zarówno do zachowania legalnego jak i bezprawnego. Odpowiedzialność rodziła się dopiero wówczas, kiedy zachowanie było sprzeczne z ogólnie pojmowanym porządkiem prawnym. Znaczenie wyrażanej przez znamiona istoty czynu zależą od przypisywanej tym pojęciem funkcji²⁸⁸. Koncepcja *Tatbestand* przeszła pewną dogmatyczną drogę, poczynając od kształtowania elementów gwarancyjno-procesowych kończąc na ocenie, że zadań istoty czynu nie da się

²⁸² S. Żółtek, *Znaczenie normatywne ustawowych znamion typu czynu zabronionego. Z Zagadnień semantycznej strony zakazu karnego*, Warszawa 2017, s. 37.

²⁸³ W. Mąciór, *Czyn ludzki i jego znaczenie w prawie karnym*, Warszawa 1990, s. 10.

²⁸⁴ I. Andrejew, *Podstawowe ... op. cit.*, s. 88.

²⁸⁵ A. Marek, *Prawo... op. cit.*, s. 96.

²⁸⁶ W. Mąciór, *Czyn... op. cit.*, s. 62.

²⁸⁷ Wyrok SN z 1 października 2003, IV KKN 318/01, LEX nr 84460.

²⁸⁸ Z. Jędrzejewski, *Bezprawność jako element przestępności czynu. Studium na temat struktury przestępstwa*, Warszawa 2009, s. 215.

ograniczyć tylko do jednej wybranej funkcji²⁸⁹. Polska nauka ukształtowała koncepcję funkcji wskaźnikowej znamion typu czynu zabronionego. Jest ona określana jako podstawa bezprawności polegająca na tym, że znamiona charakteryzują czyn jako typowo bezprawny. Wedle tego podejścia znamiona mają stanowić jednocześnie punkt odniesienia dla świadomości sprawcy, a tym samym dać podstawę do ewentualnego przyjęcia błędu co do prawa²⁹⁰.

W tym miejscu należy zaznaczyć, że skoro kodeks karny skarbowy charakteryzuje znamiona czynów - norm posiadających charakter blankietowy to nie jest możliwe ich odczytanie bez pozakodeksowych aktów prawnych, w szczególności prawa finansowego. Warunek realizacji znamion ustawowych ma charakter progowy, nie podaje on natomiast wyczerpującej charakterystyki czynu zabronionego²⁹¹.

Poszczególne normy prawa karnego nierzadko korzystają z tzw. znamion technicznoprawnych. Na gruncie kodeksu karnego skarbowego większość czynów zakazanych odnosi się do innych dziedzin. Pojęcia te wiążą źródłowe dziedziny z prawem karnym dopełniając charakterystykę czynu. W odniesieniu do norm technicznoprawnych błąd co do prawa może zachodzić wówczas, kiedy wystąpi obiektywna niemożność dekodowania normy sankcjonowanej w odniesieniu do tzw. nieprofesjonalisty z uwagi na brak możliwości wymagania, aby znał on specjalistyczne i erudycyjne znaczenia znamion i dlatego wystarczające dla przypisania odpowiedzialności jest poznanie ogólnego czy społecznego znaczenia określonego terminu²⁹². Jeśli takie znaczenie nie pokrywałoby się z właściwością jego znaczenia w ujęciu normatywnym, wówczas należałoby taki przypadek rozpatrywać pod kątem usprawiedliwionego błędu.

Ugruntowany jest pogląd, że działaniem jest sterowane wolą zachowanie człowieka wyrażające się w podjęciu określonych czynności celowych²⁹³. W dyspozycji art. 1 obecnego kodeksu karnego ustanawiającego warunki odpowiedzialności odnaleźć można postulat maksymalnej określoności czynu zabronionego polegającego na tym, że ustawowe znamiona poszczególnych typów muszą być tak ukształtowane, aby zakaz lub nakaz, jego treść, zakres i granice były jasne i przejrzyste dla adresata, do którego są one kierowane. Prawo karne materialne w większej

²⁸⁹ R. Dębski [w:] *Nauka o przestępstwie. Zasady odpowiedzialności. System prawa karnego. Tom 3*, R. Dębski (red.), Warszawa 2013, s. 370.

²⁹⁰ R. Dębski, *Pozaustawowe znamiona przestępstwa*, Łódź 1995, s. 103.

²⁹¹ G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, komentarz do art. 53, teza 4, dostęp on-line.

²⁹² S. Żółtek, *Znaczenie... op. cit.*, s. 525.

²⁹³ A. Marek, *Prawo... op. cit.*, s. 113.

części czynów odnosi się do czynów ujętych za pomocą kwantyfikatorów pozytywnych polegających na czynieniu czegoś więcej niż jest dozwolone. Różnica pomiędzy zachowaniem i czynem sprowadza się do posiadania przez czyn właściwości, które pozwalają w świetle rozwoju cywilizacyjnego i norm kulturowych oprzeć odpowiedzialność karną na tym zdarzeniu w świecie zewnętrznym. Nie każde zachowanie człowieka ma takie właściwości. Kodeks karny odrzuca pogląd przyjmujący, że przestępstwo jest czynem albo brakiem czynu w spodziewanym kierunku²⁹⁴.

Sposób określonego zachowania opisany jest każdorazowo w przepisie części szczególnej ustawy karnej, bo czyn zabroniony to zachowanie o znamionach określonych ustawowo. Ustawa przyjmując znamiona czynu nie zawsze posługuje się rozstrzygającymi kryteriami. Słuszna jest ocena Jerzego Śliwowskiego, że ustawowe znamiona czynu to zespół okoliczności, dzięki którym dany czyn, który w ich nieobecności byłby czynem prawnie neutralnym, na skutek ich skupienia staje się przestępstwem, tym samym znamiona tworzą swoiste sito, zaś każde znamię jest cegiełką, z której składa się budowa w postaci czynu²⁹⁵. Andrejew uznawał, że znamiona to cechy, które w odniesieniu do rzeczywistości pozwalają odróżnić zachowania legalne od nielegalnych, a tym samym stwierdzić przestępczość czynu²⁹⁶.

Konstrukcja normy prawnej w istocie stanowi wyraz pewnego komunikatu skierowanego przez prawodawcę do społeczeństwa lub jakiejś jego części, wyrażany za pomocą komunikatu tekstowego, co za tym idzie komunikat ten musi się mieścić w ramach językowych. Odczytanie normy zależy zatem w dużej mierze od kategorii językowych, w tym od znaczenia pojedynczych słów, znaczenia wyrażeń oraz kontekstu. Skomplikowanie lub niemożność określenia kryteriów spełnienia określonego znamienia w akcie prawnym nie oznacza, że w przypadku działania determinowanego błędnym odczytaniem znaczenia konkretnego kryterium podmiot może usprawiedliwiać nieświadomość.

Oprócz znamion ustawowych istotne znaczenie mają także te pozaustawowe. Norma wprost wyrażona w ustawie karnej najczęściej dookreśla znamiona, w niektórych jednak przypadkach należy sięgać poza treść ustawy. Z tą sytuacją mamy do czynienia na przykład w odniesieniu do przestępstwa skutkowego z zaniechania polegającego na zaniechaniu gwaranta, czyli kogoś, na kim ciążył prawny, szczególny obowiązek zapobiegnięcia skutkowi (np. art. 71 k.k.s. - nieprawidłowy przewóz znaków akcyzy). Aby ustalić dokładną treść owej normy należy

²⁹⁴ W. Mąciór, *Czyn... op. cit.*, s. 74 i nast.

²⁹⁵ J. Śliwowski, *Prawo karne*, Warszawa 1979, s. 91.

²⁹⁶ I. Andrejew, *Ustawowe znamiona czynu. Typizacja i kwalifikacja przestępstw*, Warszawa 1978, s. 69.

sięgnąć do źródeł pozaustawowych²⁹⁷. Pozaustawowe znamiona mają rolę uadekwatniającą, czyli dostosowują typ do konkretnych okoliczności²⁹⁸. Jest to objęte wolą sprawcy powstrzymanie się od wymaganego od niego i obiektywnie możliwego w danym czasie i miejscu działania, swego rodzaju niepowstrzymanie.

4.4.3. ŚWIADOMOŚĆ

Rozważania na temat świadomości mają znaczenie uniwersalne, dotyczą tak wprost kwestii ujęcia czynu, jak i poszczególnych elementów wpływających na odpowiedzialność, w tym na przykład błędu. Można powiedzieć, że świadomość jest skutkiem zachodzących w człowieku procesów lub ich braku. Świadomość nierozzerwalnie powiązana jest z kategorią pamięci, bo być świadomym to wiedzieć i pamiętać o tym, że zachodzi coś w rzeczywistości lub tego nie ma. Bywa, że jesteśmy świadomi swojej nieświadomości, kiedy *post factum* oceniamy swoje przeszłe zachowanie jako nieświadome. Świadomość może funkcjonować w oparciu o istniejący w człowieku uporządkowany magazyn pamięci, a czynnikiem uaktualniającym pamięć dla świadomości jest uwaga, a konkretniej proces uwagi dowolnej²⁹⁹. Pamięć może być krótkotrwała (STM - *short term memory*) lub długotrwała (LTM - *long term memory*)³⁰⁰, poszczególna dana jest zapisywana najpierw w pamięci krótkotrwałej, może przekształcać się z pamięć trwałą. Proces ten nazywa się zapamiętywaniem i jest bardzo podatny na zaburzenia³⁰¹.

Człowiek jest świadomy w jakiś określony sposób, jest świadomy czegoś konkretnego. To, co w dużej mierze ma decydujące znaczenie w kontekście kierunku pola uwagi nazywa się motywacją, a ta z kolei jest obrazem relacji między człowiekiem a otoczeniem. Motywacja jest obrazem stanu organizmu stojącego wobec (w jego odczuciu) koniecznego/wymaganego zachowania z uwagi na pewne racje. We współczesnej psychologii przyjmuje się teorię zachowania (S-R, *Stimulus-Response*) będącą behawiorystycznym wariantem teorii asocjacyjistycznych. Zakłada ona działanie według schematu bodziec- reakcja, jest ona także

²⁹⁷ Art. 131 ust. 6 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz.U. z 2023 r., poz. 1542 ze zm. oraz rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 12 sierpnia 2021 r., w sprawie kontroli celno-skarbowej niektórych wyrobów akcyzowych, Dz. U z 2021 r., poz. 1636.

²⁹⁸ S. Żółtek, *Znaczenie...* *op. cit.*, s. 69-70.

²⁹⁹ Z. Ćwiąkański, *Błąd...* *op. cit.*, s. 25.

³⁰⁰ M. Lubelski, J. Stanik, L. Tyszkiewicz, *Wybrane zagadnienia psychologii dla prawników*, Warszawa 1986, s.76-76.

³⁰¹ I. Kurcz, *Procesy pamięci* [w:] *Psychologia*, T. Tomaszewski (red.), Warszawa 1977, s. 343 i n.

poszerzana o element osobowości (z jej wszystkimi cechami) i zadania, jakim ma służyć³⁰². Dowodzi to, że człowiek jest sterowany przez stymulację zewnętrzną, chociaż sam jest zdolny do podejmowania działań i stawiania sobie pewnych celów, zaś relacja „człowiek-świat” ma dla indywiduum znaczenie fundamentalne i stale determinuje zachowania ludzkie.

W psychologii pojawia się nadto termin „procesów błędu” odnoszących się do domniemyanych czynności umysłowych będących następstwem popełnienia błędu, czyli mimo prawidłowych (np. powtarzających się) uwarunkowań w rzeczywistości na skutek zaburzenia dochodzi do nieprawidłowej reakcji mózgu i dalej podjęcia działania niewspółmiernego do tychże uwarunkowań. Ich przyczyn upatruje się na przykład w zachowaniach impulsywnych, kiedy reakcja następuje przedwcześnie w porównaniu do działania bodźca lub zupełnie bez jego zrozumienia w zachodzących okolicznościach, a zatem zanim zostaną skompletowane informacje w pamięci roboczej, dalej błędy spowodowane deficytem poznawczym związanym z trudnością rozpoznania bodźców złożonych lub różnicowania bodźców bardzo podobnych oraz błędy na skutek przeoczenia bodźca³⁰³.

Dalej zachodzi problem poziomu aktywizacji mózgu, która u różnych osób przybiera różny zakres. Może być także zależna od sposobu życia, relacji społecznych, wykształcenia, zdrowia czy pory dnia. Poczynając od jej braku podczas snu do pełnej świadomości, która dotyczy tylko niewielkiego zakresu i łatwo ulega deformacji poprzez przekształcenie się uwagi na przykład w wyniku dalszego przechodzenia w podniecenie czy różne stany afektywne. Przy wahaniach poziomu aktywizacji świadomość słabnie, przez co obniża się zdolność człowieka do poprawnego kierowania swoim zachowaniem³⁰⁴.

Świadomość nie jest wiedzą, która jest uwarunkowana świadomością, każda świadomość jest tylko drobnym wycinkiem olbrzymiego banku wiedzy³⁰⁵. Już same możliwości poznawcze człowieka wykluczają odbiór i przetworzenie wszystkich potencjalnie dostępnych człowiekowi informacji. Dużą ich część człowiek przetwarza w sposób nieświadomy, a nawet tendencyjny. Selektywność w odbiorze informacji wynika z czynników egzogennych, deficyt informacji może wynikać także z przyczyn niezależnych od człowieka³⁰⁶.

³⁰² T. Tomaszewski, *Struktura zachowania* [w:] *Psychologia czynności. Nowe perspektywy*, I. Kurcz, D. Kądziaława (red.), Warszawa 2002, s. 175-180.

³⁰³ J. Kaiser, *Obecność mózgu w świadomości*, Kraków 2007, s. 138.

³⁰⁴ A. Lewicki, *Psychologia kliniczna*, Warszawa 1972, 28.

³⁰⁵ W. Wolter, *Funkcja...* op. cit., s. 67.

³⁰⁶ T. Kaczmarek, J. Giezek, *O subiektywnym przypisaniu nieświadomego przestępstwa nieumyślnego* [w:] *Teoretyczne problemy odpowiedzialności karnej w polskim oraz niemieckim prawie karnym*, T. Kaczmarek (red.), Wrocław 1990, s. 63.

Prawo karne nie zdefiniowało pojęcia świadomości, chociaż niejednokrotnie posiłkuje się nim. Warto przychylić się do stanowiska, że świadomość jest elementem zamiaru jako czynnik intelektualny stanowiący jego treść³⁰⁷. Na zamiar popełnienia czynu zabronionego składa się świadomość rzeczywistości i określony kierunek woli³⁰⁸ oraz to, że świadomość determinuje powstanie zamiaru. Świadomość pojawia się przy badaniu winy jako element zamiaru będąc jego czynnikiem intelektualnym stanowiącym jego treść. Inne podejście wskazuje na to, że na zamiar popełnienia czynu zabronionego składa się świadomość rzeczywistości i określony stosunek woli³⁰⁹. Prawnkarne rozumienie świadomości dotyczy ustalenia lub nawet warunku zamiaru sprawcy wobec spełnienia znamion czynu. Nie ulega wątpliwości, że nie cała świadomość człowieka jest przedmiotem zainteresowania prawa karnego, lecz jedynie jej wycinek odpowiadający za zajście zdarzenia badanego pod kątem zachodzenia czynu zabronionego. Władysław Wolter zwracał uwagę, że z istotą błędu powiązana jest problematyka wiedzy i świadomości, w której przypadku decydujące znaczenie ma pewne aktualne przeżycie, co wiąże się z aktem poznawczym³¹⁰. Przedmiotem świadomości muszą być wszystkie ustawowe znamiona czynu zabronionego oraz związek przyczynowy między czynem będącym przyczyną a jego skutkiem jako następstwa zachowania sprawcy i mają one zachodzić aktualnie, czyli w czasie dokonywania czynu.

Świadomość może wystąpić w dwóch postaciach: jako świadomość konieczności urzeczywistnienia czynem znamion czynu zabronionego oraz jako świadomość możliwości urzeczywistnienia czynem znamion czynu³¹¹. Jeśli błąd zdeterminowała pozytywna cecha rzeczywistości, faktycznie zachodząca to mamy do czynienia z nieświadomością. Tam, gdzie błąd został określony poprzez negatywną cechę, wówczas błąd będzie przyjmował formę urojenia. Nieświadomość pewnego braku jest konsekwencją błędnego mniemania, że istnieje właściwy przedmiot czy właściwy środek. Zachodzi nieświadomość elementu pozytywnego, czy też nieświadomość braku elementu pozytywnego, czyli nieświadomość elementu negatywnego równającego się błędnemu mniemaniu³¹². To mniemanie musi odnosić się nie do każdego elementu rzeczywistości a do wyraźnej dyrektywy postępowania istotnej z punktu widzenia normy prawnokarnej. Związek przyczynowy polega na świadomości sprawcy okoliczności przeszłych i teraźniejszych oraz ich powiązania przyczynowego, jakie pozwala na

³⁰⁷ K. Buchała, *Prawo karne materialne*, Warszawa 1980, s. 336.

³⁰⁸ I. Andrejew, *Polskie prawo karne w zarysie*, Warszawa 1986, s. 140.

³⁰⁹ *Ibidem*, s. 140.

³¹⁰ W. Wolter, *Funkcja...* *op. cit.*, s. 8-9.

³¹¹ W. Wolter, *Nauka...* *op. cit.*, s. 123.

³¹² *Ibidem*, s. 220.

przewidywanie przyszłego stanu rzeczy, do którego sprawca zmierza³¹³. W polskim systemie prawnym związek przyczynowy polega na tym, że działanie sprawcy jest jednym z warunków koniecznych, bez którego dany skutek w konkretnym przypadku by nie nastąpił. Przyłączenie się do działania sprawcy innych jeszcze przyczyn nie wyłącza odpowiedzialności karnej za powstały skutek³¹⁴.

Świadomością relewantną jest świadomość karalności. Zdarzenie, w którym w konkretnym momencie człowiek jest świadomy tego, że określone zachowanie jest karalne jest kluczowe w kontekście odpowiedzialności karnoskarbowej. Chodzi o zaistnienie w umyśle sprawcy takiej informacji co do sytuacji prawnej, która wskazuje, że jeśli człowiek dokona tego czynu będzie się musiał liczyć z ewentualną odpowiedzialnością karną. Nie ma wymogu, aby ta informacja skłaniała do wartościowania tego zachowania na przykład poprzez stwierdzenie „nie mogę popełnić tego, bo poniosę karę”, czyli dopiero na skutek złamania pewnego wewnętrznego oporu aksjologicznego dochodziłoby do czynu zabronionego, bo ocena sprawcy nie ma tu większego znaczenia. Podobnie, kiedy sprawca myśli: „nie mogę popełnić tego, bo to jest zabronione”, bowiem to - chociaż niewątpliwie pokrywa się z pojęciem zamiaru - nie dookreśla konstrukcji świadomości karalności. Ta odnosi się do ujawnienia w umyśle sprawcy wyobrażenia o czynie, który pokrywa się z penalizowanym czynem, tj. odpowiadało treści przepisu prawnego ustanawiającego karę za ten czyn. Świadomość karalności zachodzi już wtedy, kiedy sprawca myśli: „wiem, że za takie zachowanie grozi kara”. Podobnie jak w przypadku oceny bezprawności sprawca nie musi jednak „myśleć językiem ustawy”³¹⁵. Rozstrzygające jest, czy to, co zaistniało w świadomości sprawcy podchodzi pod normę prawną. Sprawca nie uświadamia sobie, że jego czyn podlega karze, może natomiast uświadamiać sobie, że jego zachowanie sprzeczne jest z przepisami prawa podatkowego, prawa administracyjnego itp³¹⁶.

Art. 10§3 i §4 kodeksu karnego skarbowego odnoszą się do błędnego przekonania i nieświadomości sprawcy. O usprawiedliwionej nieświadomości bezprawności można mówić w sytuacji, kiedy sprawca błędnie ocenił kategorie dotyczącą kontratypów wyłączających odpowiedzialność, ale nie ponosi winy w tej ocenie i jego rozumowanie, jak i działanie było uzasadnione. W przypadku nieświadomości karalności danego zachowania

³¹³ K. Buchała, *Prawo... op. cit.*, s. 338.

³¹⁴ Wyrok SA w Poznaniu z 13 grudnia 2012, II AKa 256/12, LEX nr 1307473.

³¹⁵ W. Wolter, *Nauka... op. cit.*, s. 121.

³¹⁶ F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom I*, Kraków 2006, s. 220 - 221; G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A. R. Światłowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007, s. 45 - 46.

o usprawiedliwieniu można mówić wtedy, gdy nie można sprawcy zarzucić braku należytej staranności przy ustalaniu obowiązującego prawa. Formuła usprawiedliwienia odwołuje się do wzorca osobowego zachowania przeciętnego obywatela, przy czym w wypadku prawa karnego skarbowego odnośnie osoby prowadzącej działalność gospodarczą, w grę wchodzić może model osoby o podwyższonym standardzie wymagań³¹⁷. Nieświadomość karalności czynu polega na przekonaniu sprawcy, że dane zachowanie nie jest penalizowane, zaś od odpowiedzialności karnej uwalnia tylko usprawiedliwiona nieświadomość karalności.

Niektórzy naukowcy uznają, że kryteria usprawiedliwienia nieświadomości bezprawności mają przede wszystkim charakter obiektywny, co oznacza, że przy ich rozpoznawaniu i ustaleniu należy posłużyć się kryterium normatywnym miarodajnego (wzorowego) obywatela, a następnie uwzględniając również kryterium subiektywne, charakterystyczne dla problematyki błędu, należy ocenić, czy miałby on możliwość uniknięcia błędu w postaci nieświadomości bezprawności czynu³¹⁸. O tej można mówić, kiedy sprawcy nie można zarzucić braku należytej staranności w ustalaniu obowiązującego prawa³¹⁹. Nie da się jednak uciec od refleksji, że niemal każda decyzja dotycząca działalności gospodarczej wiąże się z określonym - choćby nawet znikomym - ryzykiem. Fakt, że w praktyce jest ono bagatelizowane nie oznacza bynajmniej, że decyzje podejmowane w obrocie gospodarczym są od niego wolne, skoro prawdopodobieństwa negatywnego skutku - nawet w przypadku dochowania należytej staranności - nie da się całkowicie wyeliminować³²⁰.

Przy ocenie czy tak rozumiana nieświadomość karalności czynu była usprawiedliwiona, należy brać pod uwagę całokształt okoliczności związanych z danym zdarzeniem, a także osobą sprawcy. Inni badacze uznają, że kryteria usprawiedliwienia takiego błędu mają wprost charakter obiektywno-subiektywny, wymagając odwołania się do standardu osobowego wzorowego obywatela oraz uwzględnienia kryterium subiektywnego - indywidualnej możliwości uniknięcia błędu³²¹.

³¹⁷ Wyrok SN z 17 kwietnia 2019 r., III KK 55/18, LEX nr 2650825; Wyrok SN z 3 lutego 1997 r., II KKN 124/96, OSNKW 1997/5-6/46; Wyrok SN z 26 listopada 2020 r., V KK 440/19, 3277881; Postanowienie SN z 1 czerwca 2021, IV K 82/20, Legalis nr 2701115.

³¹⁸ Postanowienie SN z 14 maja 2003 r., II KK 331/02, OSNwSK 2003/1/969; Wyrok SN z 11 czerwca 2019 r., III KK 113/18, LEX nr 2687639.

³¹⁹ Wyrok SN z 24 stycznia 2019 r., IV KK 322/18, LEX nr 2610265.

³²⁰ J. Giezek, *Granice kryminalizacji ryzyka gospodarczego w warunkach zgody na jego podejmowanie*, [w:] Prawo karne gospodarcze. Księga jubileuszowa profesora Zbigniewa Cwiakalskiego, P. Kardas, M. Małecki, W. Wróbel (red.), Kraków 2023, s. 158.

³²¹ Wyrok SN z 5 grudnia 2018 r., V KK 516/17, OSNKW 2019/2/11.

Podnosi się, że działanie w usprawiedliwionym błędzie co do prawa powinno być odnoszone do konkretnego, zindywidualizowanego wzorca osobowego, który winien być oparty na elementach charakteryzujących sprawcę, co w istocie pozwala na ocenę jednopłaszczyznową, opartą na przesłankach związanych z osobą sprawcy, jak i na okolicznościach zdarzenia³²². Musi dojść do zakłócenia obrazu rzeczywistości w umyśle sprawcy - nieświadomość jakiegokolwiek ryzyka, że porządek prawny nakazuje inne postępowanie. Istota rozważań co do owego modelu powinna uwzględniać okoliczności obiektywne, jednak to elementy subiektywne przeważają o tym, czy sprawca był w stanie uniknąć błędu. Wydatnie wpływa na tę ocenę wykształcenie, zawód, poziom inteligencji, czy uprzednia karalność. Im wyższe oczekiwania od sprawcy, tym możliwość wystąpienia błędu usprawiedliwionego jest mniejsza³²³.

Prawo karne skarbowe w porównaniu do prawa karnego powszechnego wymaga modelu osobowego o podwyższonym standardzie wymagań, bowiem inna będzie miara wiedzy, doświadczenia i staranności na przykład dla osoby podejmującej się zaboru cudzej rzeczy - „wiem, że ta rzecz nie jest moja, ale zabieram ją”, a podatnika nieprowadzącego działalności gospodarczej - „chcę dokonać określonej czynności prawnej, czy ona obliguje mnie do jakichś czynności podatkowych?”, jeszcze zaś inna dla osoby zawodowo zajmującej się podatkami (np. doradcy podatkowego, biegłego rewidenta), które to osoby winny zdawać sobie sprawę, że ich działania mogą być regulowane normami prawa finansowego. Badaniu podlega, czy sprawca podjął odpowiednie starania, aby zapoznać się z obowiązującymi w danej dziedzinie przepisami³²⁴.

Innymi słowy, o usprawiedliwionej nieświadomości karalności danego zachowania można mówić wyłącznie wtedy, gdy nie można sprawcy zarzucić braku należytej staranności w ustalaniu obowiązującego prawa. Kryterium wzorowego obywatela to próba odpowiedzi na pytanie czy fikcyjny obywatel w tożsamej do sprawcy sytuacji posiadając stosowną wiedzę i doświadczenie rozpoznałby bezprawność czy też karalność czynu. Fikcyjny obywatel to wytworzona na potrzeby danego przypadku kreacja, co w dużej mierze daje podstawę do podważania tego ujęcia, ponieważ miarą oceny ma być ktoś, kto w rzeczywistości nie istnieje. Niezawiniona nieświadomość bezprawności czynu zależy od dwóch kryteriów, tj.

³²² P. Kardas, *Problem usprawiedliwienia błędu a podstawy wyłączenia winy* [w:] *Okoliczności wyłączające winę. Materiały VI Bielańskiego Kolokwium karnistycznego*, J. Majewski (red.), Toruń 2010, s. 112-113.

³²³ G. Łabuda [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski (red.), Warszawa 2017, s. 281.

³²⁴ A. Wielgolewska, A. Piaseczny, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 45.

obiektywnego zachowania wzorowego obywatela i oceny, czy taki obywatel uniknąłby błędu, jaki stał się udziałem sprawcy. Czyn jest ekskulpowany wobec ustalenia, że sprawcę usprawiedliwiają okoliczności nieuświadomienia, że swoim zachowaniem naruszył określoną regułę postępowania. Badaniu podlegają także takie osobiste uwarunkowania jak: wykształcenie, poziom intelektualny, doświadczenie w podejmowaniu decyzji i ich waga, ale także złożoności problemu prawnego czy możliwości skorzystania z pomocy prawnej.

Karalność odnosi się do świadomości rzeczywistości prawnej. Odnosi się to do świadomości rzeczywistości w jej kształcie na czas popełniania czynu zabronionego. Kluczowa jest kwalifikacja prawna czynu rozumiana jako rozpoznawanie znamion czynu przestępnego zakończonego oznaczeniem cytowanym przepisu ustawy karnej³²⁵, bowiem odpowiedzialność karna grozi za czyn społecznie niebezpieczny określony w ustawie karnej. Kwalifikacja ma zarówno znaczenie określające, jak i obiektywizujące i porządkujące, co jest podstawowym warunkiem praworządności. Ujęcie normatywne nie zawsze daje jasną odpowiedź czy dane zachowanie jest nim objęte. Rozstrzygające w takich przypadkach mogą być poglądy doktryny czy orzecznictwo sądowe. Błędem usprawiedliwiającym nie jest brak umiejętności właściwej wykładni treści przepisu, a co za tym idzie poprawnej interpretacji znaczenia zwrotów określających znamiona czynu, podobnie jak nie można błędu co do prawa usprawiedliwiać okolicznościami mającymi znaczenie dla oceny poczytalności sprawcy³²⁶. Jednolitość poglądów i wykładni przepisu sprzyja uznaniu, że przepis nie budzi wątpliwości. Im te poglądy są od siebie bardziej oddalone, nieugruntowane w jednym nurcie, tym łatwiej o błąd, jednak trudniej o jego usprawiedliwienie. O ile zatem może się zdarzyć, że na skutek zmiany dotychczas stabilnej i jednolitej linii orzeczniczej, określone zachowanie zostanie zakwalifikowane jako czyn karalny i wówczas sprawca takiego zachowania, który był przeświadczony na podstawie poprzednio wydawanych orzeczeń, iż nie popełnia przestępstwa, może w sposób zasadny powołać się na konstrukcję błędu co do prawa, to nie sposób takiej konstrukcji przyjąć jako prawidłowej wtedy, gdy takiej stabilnej i jednolitej linii orzeczniczej nie ma³²⁷. Utrwalona, stabilna i jednolita linia wykładni określonej normy jest podstawą oceny usprawiedliwienia błędu co do prawa.

Istnienie wątpliwości co do charakteru normy prawnej to świadomość tego, że przyjmowana wykładnia może prowadzić do uznania jego zachowania za karalne, a zatem nie ma przekonania

³²⁵ I. Andrejew, *Podstawowe... op. cit.*, s. 243.

³²⁶ Wyrok SN z 26 lipca 2001 r., V KKN 153/01, LEX nr 51846.

³²⁷ Wyrok SN z 5 grudnia 2018 r., V KK 516/17, OSNKW 2019/2/11.

co do istnienia innej rzeczywistości prawnej, niż ta, w której się znalazł. Wątpliwości co do znaczenia przepisów same w sobie nie usprawiedliwiają błędu. Błędne poglądy prawne sprawcy nie mogą uzasadniać usprawiedliwionego błędu co do prawa. Błąd co do wykładni konkretnego przepisu prawa winien oceniać usprawiedliwienie zachodzących okoliczności. W razie ich braku nie daje to podstaw do rozważania zachowania sprawcy przez pryzmat przepisu przewidującego łagodniejszą odpowiedzialność, na przykład zawierającego klauzulę nieumyślności³²⁸. Przy ocenie czy nieświadomość karalności czynu była usprawiedliwiona, należy brać pod uwagę całokształt okoliczności związanych z danym zdarzeniem, a także osobą sprawcy, tj. czy sprawca starał się w sposób należyty zapoznać z obowiązującym uregulowaniem mając ku temu możliwość³²⁹.

Ustawodawca w całym ujęciu czynu zabronionego nakazuje poddać ocenie nie tylko samo zachowanie sprawcy dokonującego złamania nakazu prawnego, ale, co równie istotne, także to, w jaki sposób zachował się sprawca przed tym czynem. To przeszłe zachowanie jest kluczowe dla oceny błędu co do prawa i świadomości sprawcy, który mógł lub nie mógł wcześniej dowiedzieć się o penalizacji czynu. Jest to zatem ocena zachowania sprawcy na przedpolu czynu. Usprawiedliwienie nieświadomości karalności to ustalenie, że sprawca nie zaniechał prawidłowego zachowania zmierzającego do ustalenia karalności czynu. Zdaniem Jacka Giezka znaczenie stanu świadomości sprawcy czynu zabronionego wzrasta wraz z przesuwaniem kryminalizacji zachowania na przedpole naruszenia dobra prawem chronionego, a także wraz z pojawianiem się rozmaitych form przestępnego współdziałania. Wskazuje on, że można mówić tu o swoistej odwróconej kaskadowości strony podmiotowej, bowiem im bardziej oddalamy się od dokonania (względnie naruszenia dobra prawem chronionego), przechodząc do stadiów, jakie leżą na jego przedpolu, lub zastępujemy sprawstwo pojedyncze rozmaitymi formami przestępnego współdziałania, tym większego znaczenia nabiera strona podmiotowa popełnionego czynu zabronionego³³⁰.

Usprawiedliwiona nieświadomość karalności zachodzi w szczególności wtedy, gdy jego sprawca bez swojej winy nie mógł zorientować się co do faktu jego karalności, czy wtedy, gdy uzyskał potwierdzoną informację od uprawnionego organu, że dany czyn jest zgodny z prawem i nie jest karalny. Usprawiedliwiona nieświadomość karalności popełnionego czynu może mieć

³²⁸ Wyrok SA w Katowicach z 29 listopada 2006 r., II AKa 96/06, LEX nr 297315.

³²⁹ Wyrok SN z 29 listopada 2019 r., IV KK 481/19, LEX nr 2805051; Wyrok SN z 3 kwietnia 2019 r., III KK 22/18, LEX nr 2657454.

³³⁰ J. Giezek, *Strona podmiotowa czynu zabronionego a formy jego popełnienia - zagadnienia wybrane*, Przegląd Prawa i Administracji, 2020, tom CXX, cz. 1, s. 21.

miejsce w sytuacji, w której normy prawa podatkowego, celnego, dewizowego czy nawet hazardowego wypełniające blankietowe dyspozycje prawa karnego skarbowego są często zmieniane i wprowadzane w życie bez żadnego lub z bardzo krótkim *vacatio legis* oraz bez odpowiedniego upowszechnienia dokonanych zmian w społeczeństwie a nawet bez przeprowadzania konsultacji społecznych na wstępnym etapie legislacji. Sąd Najwyższy konsekwentnie podkreśla jednak w swoim orzecznictwie, że nie można powoływać się skutecznie na niezawinioną nieświadomość stanu prawa, jeżeli z ustalonych faktów wynika, że sprawca nie tylko nie starał się w sposób należyty zapoznać z obowiązującym uregulowaniem, choć miał możliwość to uczynić u przedstawicieli właściwych organów, ale wręcz wyraźnie z takiej możliwości zrezygnował³³¹. Sąd Najwyższy uznał ponadto, że błąd w postaci nieświadomości, że działa się wbrew przepisom wskazanej ustawy oznacza, że sprawca nie zna dopełniającego normę blankietową przepisu prawa i nie wie tym samym, że jego naruszenie jest zabronione przez prawo karne skarbowe, bądź też sprawca zna przepisy ustawy szczególnej i wie, że jego zachowanie jest w świetle tych przepisów bezprawne, nie wie tylko, że naruszenie konkretnego przepisu podlega sankcji karnoskarbowej. Nieświadomość karalności określona w art. 10 § 4 k.k.s. nawiązuje do okoliczności wyłączającej karalność ujętej jako nieświadomość tego, że czyn tego rodzaju jest zagrożony karą. Błąd tego rodzaju, jeżeli wystąpił, wyłącza winę. Wyłączenie winy przy błędzie co do karalności następuje jednak wyłącznie wówczas, gdy błąd ten jest usprawiedliwiony³³².

Na gruncie kodeksu karnego skarbowego częsty przypadek graniczny co do błędu co do prawa dotyczył nielegalnych gier losowych, o czym stanowi art. 107§1 k.k.s. Do przyjęcia po stronie sprawcy usprawiedliwionej nieświadomości karalności tego czynu właściwe nie jest wystarczające wystąpienie rozbieżności interpretacyjnych w orzecznictwie i doktrynie oraz niejasność przepisów wypełniających blankietową normę art. 107§1 k.k.s. To nie jest model usprawiedliwienia nieświadomości karalności, o której mowa w art. 10§4 k.k.s. Nie jest nim także świadomy wybór najkorzystniejszej interpretacji wskazanych przepisów, o ile nie znajduje ona potwierdzenia w brzmieniu interpretowanych norm prawnych. Wybór korzystnej dla siebie interpretacji normy prawnej w takiej sytuacji stanowi przejaw co najmniej godzenia się na popełnienie zabronionego czynu karnoskarbowego przejawiając postawę świadomego wyboru polegającego na rozważeniu ryzyka, pewnej kalkulacji związanej z uzyskanymi korzyściami przy przyjętej interpretacji i ewentualnych konsekwencji

³³¹ Wyrok SN z 3 lutego 1997 r., II KKN 124/96, OSNKW 1997, z. 5 - 6, poz. 46; Wyrok SN z 15 maja 2018 r., III KK 392/17, LEX nr 2553870; Wyrok SN z 15 listopada 2018 r., V KK 76/18, LEX nr 2587094.

³³² Wyrok SN z 18 maja 2018 r., III KK 426/17, LEX nr 2556098.

związanych z odpowiedzialnością karną stanowiącej następstwo „na wypadek niewłaściwej interpretacji”. Pokazuje to, że stan faktyczny związany z okresem sprzed dokonania czynu niuansuje kwestię oceny usprawiedliwienia świadomości. Wiele zależy od dokładnego zachowania sprawcy, tzn. jakie kroki podejmował, aby zabezpieczyć się przed odpowiedzialnością karnoskarbową. Błąd co do prawa usprawiedliwić można, kiedy polega on na przyjęciu wadliwej interpretacji przepisu i braku świadomości, że sądy stosują inną wykładnię albo w sytuacji, gdy sprawca działa pod wpływem dotychczasowego stanowiska judykatury, które nagle uległo zmianie³³³.

Warto zwrócić uwagę, że na gruncie kodeksu karnego skarbowego penalizowane są w dużej mierze czyny o charakterze *mala prohibita*, a zatem czyny stanowiące bezprawny akt, ponieważ prawodawca przyjął, że jest to czyn naruszający dobra społecznie uznane. W przeciwieństwie do czynów *malum in se* nie jest aktem, którego bezprawność wynika sama z siebie i nie jest złem, które można kategoryzować z uwagi na ich niezgodność z normami etycznymi czy moralnymi. Istotą karalności tych czynów, podobnie jak tzw. przestępstw gospodarczych, wynika z faktu, że formalny wymiar naruszenia tych norm nie oddaje w pełni złożoności gospodarczych stosunków związanych z popełnieniem czynu zabronionego. Wynika to z faktu, iż zakazy, na jakich oparte są przestępstwa pospolite, związane są z istotnymi, jednoznacznymi i powszechnie uznanymi moralnymi zakazami, których negatywna ocena społeczna i społeczna szkodliwość są bezsporne³³⁴, w przeciwieństwie do tych wynikających z kodeksu karnego skarbowego.

Należy pamiętać, że prawo karne wkracza wszędzie tam, gdzie mamy do czynienia ze szczególnie poważnymi zamachami na stosunki społeczne oraz dobra prawne podmiotów tych stosunków³³⁵. Z drugiej jednak strony nie sposób oczekiwać od adresata norm prawnych, aby znał wszystkie normy całego systemu prawnego obowiązującego w danym momencie. To kładzie swój cień na badanie świadomości sprawcy, ponieważ oczywiste jest, że znajomość ta jest częściowa i zróżnicowana. Istotne jest także jaka gałąź prawa ma stanowić przedmiot znajomości oraz jaka jest charakterystyka regulowanych nią zachowań. Zgodzić się należy z oceną, że łatwiej jest przyswoić sobie te normy prawne, które mają długą tradycję i są

³³³ A. Zoll, [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Tom I. Część I*. W. Wróbel, A. Zoll (red.), Warszawa 2016, teza 6 do art. 30, dostęp on-line.

³³⁴ R. Zawłocki, *Karygodność przestępstwa gospodarczego*, [w:] *System prawa karnego. Nauka o przestępstwie. Wyłączenie i ograniczenie odpowiedzialności karnej*, L. K. Paprzycki (red.), Warszawa 2016, s. 206.

³³⁵ A. Marek, *Prawo... op. cit.*, s. 14.

akceptowane w różnych systemach prawnych, niż te, które są kontrowersyjne i często ulegają zmianie³³⁶.

Dla przypisania odpowiedzialności karnej konieczne jest istnienie możliwości postąpienia inaczej w czasie czynu, przy czym przy stwierdzonym braku wolności możliwe jest odwołanie się do przedpola czynu zabronionego dla uzasadnienia, że sprawca jednak zawinił zarzucany mu czyn³³⁷.

4.5. BŁĄD CO DO BŁĘDU

Działanie pod wpływem błędu jako zachowanie przejawiające się w przekroczeniu granic porządku prawnego niesie ze sobą z pewnością określone skutki w rzeczywistości. Jeśli ktoś zabiera z szatni cudzy płaszcz w przekonaniu, że odbiera swoją własność to w rzeczywistości pozbawia kogoś co najmniej posiadania, czyli swoim zachowaniem wpływa na prawa i zachowanie innej osoby, która nie może korzystać ze swojego płaszcza. Z drugiej jednak strony zachowanie takie rodzi konsekwencje prawne i to nie tylko na gruncie prawa karnego. W podanym przykładzie niewątpliwie dochodzi do skutków cywilnoprawnych - co najmniej pozbawienie władztwa właściciela nad jego rzeczą ruchomą i możliwości rozporządzania tą rzeczą. Zachowanie *erransa* nierzadko dotyczy norm karnych - w opisanym przypadku za przywłaszczenie cudzej rzeczy, za przestępstwo lub wykroczenie. Pojawia się zatem pytanie czy zachowanie sprawcy stanowi raczej błąd co do znamion czynu zabronionego (sprawca nie wiedział, że zabiera cudzą rzecz) czy też jako błąd co do prawa, bo nie wiedział, że odbierając płaszcz dokonuje czynu karalnego i czym różnią się te postaci błędu, nadto jakie są skutki niewłaściwego przyjęcia postaci błędu.

Błąd co do błędu (tak faktycznego, jak i prawnego) odnosi się do mylnego wyobrażenia o zachodzących okolicznościach, pozostaje w związku z realizacją istoty czynu, ponieważ błąd co do rozróżnienia postaci błędu w istocie oznacza wypełnienie znamion czynu wyznaczonej normą prawną odnoszącą się do określonego zachowania. W świetle powyższych rozważań należy uznać, że w istocie błąd (niewłaściwe przekonanie) co do błędu jest kategorią rozstrzygnięcia o jego usprawiedliwieniu i ta możliwość winna być rozumiana podobnie jak w przypadku oceny usprawiedliwienia działania w błędzie co do faktów, jak i co do prawa. Skutkiem niewłaściwego przyjęcia postaci błędu - kiedy sprawca broni się tym, że uważał, że

³³⁶ Z. Ćwiąkalski, *Błąd... op. cit.*, s. 121.

³³⁷ A. Barczak-Oplustil, *Zasada... op. cit.*, s. 347.

jego zachowanie jest innym rodzajem błędu, niż w istocie wystąpiło - jest przypisanie odpowiedzialności karnej. Jeśli w konkretnym przypadku błąd został wywołany urojeniem to wydaje się, że może dotyczyć wyłącznie elementów stanu faktycznego. W przypadku oceny prawnej błędzenie co do jakiegoś jej elementu, na przykład kwalifikacji prawnej nie wpływa na wyłączenie winy.

Jednym z elementów błędnej oceny prawnej zachodzącego czynu jest bezbłądność co do znamion istoty czynu³³⁸. Błąd jako działanie przez pomyłkę może mieć wymiar omyłkowego działania w przeświadczeniu trwania w błędzie. Skoro błąd jest dwupostaciowy to z jednej strony może być nieświadomością rzeczywistości albo może być urojeniem czegoś, co nie zachodzi. W tym drugim znaczeniu błąd może zachodzić na skutek nieuświadamiania sobie braku reakcji kontratypowej i błędnego przyjęcia indywidualnego szczególnego uprawnienia do podjęcia pewnego zachowania, które może wypełniać znamiona czynu zabronionego. Odnosi się to do urojenia w głowie sprawcy, że zachodzi określona okoliczność, może odnosić się ona tak do występowania okoliczności uchylającej bezprawność czynu w postaci kontratypu. Kontratyp jako uprawnienie lub konieczność podjęcia określonego działania zmierzającego do ochrony pewnego dobra jest taką kategorią, dla której nie sposób stworzyć rozwiązań ogólnych i odnoszących się w równym stopniu do wszystkich kontratypów³³⁹. Kontratyp rozumiany jest jako okoliczności powodujące, że czyn wypełniający znamiona typu czynu zabronionego nie jest bezprawny³⁴⁰. Bezprawność jako efekt stwierdzenia sprzeczności czynu z treścią normy sankcjonowanej oraz braku realizacji znamion kontratypowych³⁴¹ wymusza badanie każdej okoliczności odrębnie, niczym organoleptyczne badanie stanu faktycznego pod światłem kontratypu, zaś sam błąd może odnosić się do obu kategorii.

Poglądy Woltera co do istnienia dwóch postaci błędu, tj. nieświadomości oraz urojeniu przez długi czas pozostawały pewnym kanonem dla ujęcia błędu w prawie karnym. Jacek Giezek po wielu latach poddał to stanowisku pewnej rewizji. Uznał, że urojenia określa się jako sądy wyrażające błędną treść, klóącą się z rzeczywistością uważaną przez chorego wbrew wszelkim dowodom, za prawdziwe. Urojenia są więc błędami będącymi przejawem zaburzeń myślenia człowieka chorego, i jako takie nie mogą wystąpić u człowieka zdrowego. W przypadku nieświadomości uznał, że jest to niemyślenie o czymś w danej chwili, a więc jako brak

³³⁸ W. Wolter, *Funkcja... op. cit.*, s. 169.

³³⁹ J. Warylewski, *Kontratypy w polskim prawie karnym*, dostęp online: <http://archel.warylewski.com.pl/kontra.htm>, dostęp w dniu 26.08.2022 r.

³⁴⁰ W. Wolter, *O kontratypach i braku społecznej szkodliwości czynu*, Państwo i Prawo, 1963, nr 10, s. 507.

³⁴¹ M. Cieślak, *Polskie prawo karne. Zarys systemowego ujęcia*, Warszawa 1995, s. 197.

aktualizującej się wiedzy. Skoro zaś brak aktualizującej się wiedzy oznaczać ma nieświadomość, to tym bardziej brak wiedzy w ogóle, którego implikacją jest brak zaktualizowanej wiedzy, oznaczać musi nieświadomość, gdyż nie można zaktualizować wiedzy, której się nie posiada³⁴². Nieświadomość jest więc podstawą mylnego wyobrażenia, a błąd może występować tylko w postaci mylnego wyobrażenia, zaś nieświadomość jest jedynie niezbędną przesłanką jego powstania, w żadnym razie nie stanowi jego istoty³⁴³.

Wyrażony pogląd został poddany krytyce przez Zbigniewa Ćwiąkalskiego, który podniósł, że chociaż urojenie w psychologii jest chorobowym zaburzeniem myślenia to znaczenie językowe tego słowa jest inne i oznacza „wymysł”, „fantazję”, co pozwala pozostać przy dotychczasowym rozumieniu tego słowa³⁴⁴. Uznał on nadto, że skoro błąd jest pojęciem normatywnym, to świadomość należy odnosić nie do całości otaczającej nas rzeczywistości, lecz tylko do rzeczywistości mającej znaczenie normatywne. Nieświadomość i urojenie są bowiem odnoszone do faktów, które w realiach danej sprawy stanowią znamiona³⁴⁵.

Sytuacja kontratypowa zachodzi jako okoliczność zawężająca zakres zastosowania normy sankcjonującej, czyli rozpatrywanie kontratypów właśnie na płaszczyźnie karalności³⁴⁶. Urojenie kontratypu, a zatem nieświadomość wypełnienia znamion istoty czynu wobec przekonania działania legalnego powoduje odpadnięcie odpowiedzialności za przestępstwo z winy umyślnej i ewentualną odpowiedzialność za przestępstwo z winy nieumyślnej.

Andrzej Zoll podkreślał, że wewnętrznie sprzeczna jest teza o nieświadomości znamion określoności kontratypu, ponieważ kontratypy zawierają obok znamion przedmiotowych także znamiona podmiotowe wskazujące na nastawienie sprawcy działającego w celu ratowania jakiejś wartości społecznej mająca być przeciwwagą i usprawiedliwieniem dla świadomego naruszenia innego dobra a wyłączenie bezprawności w przypadku kontratypu jest uzależnione od wystąpienia elementu podmiotowego. Nieświadomość jakiegoś znamienia przedmiotowego wchodzącej w skład kontratypu powoduje zdekompletowanie znamion kontratypu poprzez wyłączenie elementu podmiotowego, czyli nastawienia sprawcy działającego w celu ratowania jakiegoś dobra³⁴⁷. Pogląd ten zasługuje na aprobatę, nie budzi bowiem wątpliwości, że sprawca

³⁴² J. Giezek, *Kilka uwag o istocie błędu*, Przegląd Prawa i Administracji, 1985, nr 20, s. 117-118

³⁴³ J. Giezek, *O modyfikacji funkcji błędu co do znamion czynu zabronionego*, Przegląd Prawa i Administracji, 2015, nr 100, s. 183.

³⁴⁴ Z. Ćwiąkalski, *Błąd co do bezprawności czynu w polskim prawie karnym (zagadnienia teorii i praktyki)*, Kraków 1991, s. 65.

³⁴⁵ Z. Ćwiąkalski, *Błąd w prawie... op. cit.*, s. 178-179.

³⁴⁶ M. Bielski, *Koncepcja kontratypów jako okoliczności wyłączające karalność*, Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych, 2010, z. 2, s. 29-30.

³⁴⁷ A. Zoll, *W sprawie kontratypów. Polemika z artykułem T. Kaczmarka*, Państwo i Prawo, 2009, nr 4, s. 1537.

naruszając określone dobro musi przejawiać określone nastawienie (element podmiotowy), chce coś tym działaniem osiągnąć - w celu ratowania określonego dobra (społecznie wartościowego). Jeśli tego celu nie ma to zachowanie takie nie może mieścić się w ramach kontratypu. Błąd co do tej instytucji zachodzić może zatem jako urojenie spełnienia działania w tych szczególnych warunkach wyłączających bezprawność.

Różnica między błędem co do bezprawności a błędem co do kontratypu jest taka, że w pierwszym przypadku sprawca wie co robi (nie wie, że jest to zachowanie bezprawne), a w drugiej sytuacji w istocie nie wie co robi (że swoim zachowaniem nie ratuje żadnego dobra, czy też że nie zachodzi kolizja dóbr)³⁴⁸. Według tej idei działanie pod wpływem nieusprawiedliwionego błędu będzie traktowane podobnie jak w przypadku błędu co do prawa, a zatem wiąże się z odpowiedzialnością za czyn umyślny przy możliwości nadzwyczajnego złagodzenia wymiaru kary, zaś usprawiedliwione okoliczności wyłączają odpowiedzialność. W doktrynie podnosi się także stanowisko, że sytuacje kontratypowe nie są jednolite i należy je rozpoznawać w zależności od okoliczności sprawy. Takie zdanie wyrażali Kazimierz Buchała³⁴⁹, Andrzej Marek³⁵⁰ czy Marian Filar³⁵¹. Słuszne jest stanowisko, że błąd co do kontratypu może zachodzić tak co do znamion składających się na okoliczność kontratypu, jak i w sytuacji oceny czy jakaś sytuacja jest przez porządek prawny traktowana jako kontratyp³⁵². Błąd co do kontratypu jest pewnym urojeniem, przez które sprawca jest przekonany o istnieniu rzeczywistości, która nie zachodzi. Należy przychylić się do poglądu różnicującego klasyfikowanie błędu co do kontratypu w zależności od zachodzących okoliczności. Nie ulega wątpliwości, że najczęstszym przypadkiem błędu co do kontratypu jest przekonanie sprawcy o spełnieniu wszystkich ustawowych kryteriów danego kontratypu, jak na przykład obrony koniecznej czy stanu wyższej konieczności, podczas gdy w istocie nie odpięra bezprawnego i bezpośredniego zamachu lub niebezpieczeństwa, bo te nie zachodzą. W takim przypadku mamy do czynienia z urojeniem kontratypu.

³⁴⁸ A. Marek, *Prawo karne. Zagadnienia teorii i praktyki*, Warszawa 1986, s. 49-50.

³⁴⁹ M. Tarnawski, *Kodeks karny z 1969, założenia a rzeczywistość - wybrane problemy prawne i aksjologiczne* [w:] *O prawo karne oparte na zasadach sprawiedliwości, prawach człowieka i miłosierdziu. Materiały z sympozjum nt. reformy prawa karnego zorganizowanego przez sekcję nauk prawnych KUL w Kazimierzu n Wisłą w dniach 28-30 IV 1988 r.*, A. Strzembosz (red.), Lublin 1988, s. 56.

³⁵⁰ M. Tarnawski, *Ibidem*, s. 56.

³⁵¹ A. Zoll, *Okoliczności wyłączające bezprawność czynu*, Warszawa 1982, s. 102-103.

³⁵² A. Zoll, *O normie prawnej z punktu widzenia prawa karnego*, *Krakowskie Studia Prawnicze*, 1990, t. XXIII, s. 69 i nast.

4.6. BŁĄD CO DO PRAWA A NIELEGALNE GRY HAZARDOWE

W ostatnich latach instytucja błędu co do prawa przeżyła pewne ożywienie w związku z czynami dotyczącymi nielegalnych gier hazardowych, o których mowa w art. 107§1 k.k.s.³⁵³. Zgodnie bowiem z art. 3 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych³⁵⁴ (dalej: u.g.h.), urządzenie gier losowych, zakładów wzajemnych, gier w karty i gier na automatach oraz prowadzenie działalności w tym zakresie jest dozwolone na podstawie właściwej koncesji, zezwolenia lub dokonanego zgłoszenia.

Problematyka sprowadzała się do pierwotnego braku notyfikacji projektu ustawy z dnia 2 czerwca 2015 r. o grach hazardowych wymaganej przez art. 9 ust. 8 oraz art. 1 pkt 11 dyrektywy 98/34/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 21 czerwca 1992 r.³⁵⁵ oraz zmieniającej ją dyrektywy Rady 2006/96/WE z dnia 28 listopada 2006 r.³⁵⁶. Osią powstałego problemu była zatem możliwość stosowania przepisów ustawy o grach hazardowych wobec osób zarządzających gry hazardowe w kontekście czynu z art. 107§1 k.k.s. w zakresie czynów popełnionych przed uchwaleniem nowelizacji ustawy o grach hazardowych z 2 czerwca 2015 r., wobec których orzecznictwo prezentowało odmienne poglądy w kwestii mocy obowiązującej art. 14 ust. 1 i art. 6 u.g.h.³⁵⁷. Sądownictwo stanęło wobec rozbieżności na tle uznawania, czy znamionujące blankietowe przepisy ustawy szczególnej mogą stanowić podstawę odpowiedzialności karnoskarbowej, czy też nie. Jedna linia orzecnicza przyjęła umarzanie lub uniewinnianie oskarżonych od stawianych im zarzutów o czyny z art. 107§1 k.k.s, zaś druga linia nie dostrzegała podstaw do uznania, że doszło do usprawiedliwionego błędu po stronie oskarżonych.

Co do karalności czynów w kontekście braku jednolitych poglądów w judykaturze i doktrynie co do charakteru przepisów art. 6 i 14 u.g.h. w tamtym okresie podnoszono okoliczność, że charakter wskazanych przepisów stanowił przedmiot rozważań zarówno sądów krajowych,

³⁵³ Art. 107§1. Kto wbrew przepisom ustawy lub warunkom koncesji lub zezwolenia urządza lub prowadzi gry hazardowe, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie.

³⁵⁴ Dz.U. 2025, poz. 595.

³⁵⁵ Dyrektywa 98/34/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 22 czerwca 1998 r. ustanawiająca procedurę udzielania informacji w dziedzinie norm i przepisów technicznych oraz zasad dotyczących usług społeczeństwa informacyjnego, Dz.U. L 204 z 21 lipca 1998 r., s. 37.

³⁵⁶ Dyrektywa Rady 2006/96/WE z dnia 20 listopada 2006 r. dostosowująca niektóre dyrektywy w dziedzinie swobodnego przepływu towarów, w związku z przystąpieniem Bułgarii i Rumunii, Dz.U. UE.L.98.204.37 ze zm.

³⁵⁷ Art. 14.1. Urządzanie gier cylindrycznych, gier w karty, w tym turniejów gry w pokera, gier w kości oraz gier na automatach jest dozwolone wyłącznie w kasynach gier na zasadach i warunkach określonych w zatwierdzonym regulaminie i udzielonej koncesji lub udzielonym zezwoleniu, a także wynikających z przepisów ustawy, z wyjątkiem ust. 4 i 5; Art. 6

w tym Sądu Najwyższego, jak i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a zatem "nie sposób wymagać od przeciętnego, wzorcowego obywatela, nawet zajmującego się określoną działalnością gospodarczą, dysponowania wiedzą prawniczą przewyższającą wiedzę posiadaną przez profesjonalistów".

Wyroki uniewinniające, jakie zapadały na kanwie tych norm wskazywały, że wyłączenie odpowiedzialności karnej oskarżonego następuje nie na poziomie stwierdzenia bezprawności, ale na etapie wtórnym poprzez wyłączenie winy. Nie można bowiem, przy rozważaniu możliwości przypisania owej odpowiedzialności, pominąć okoliczności, że kwestia możliwości wypełnienia przez relewantne normy blankietu zawartego w typie art. 107 § 1 k.k.s., już w czasie czynu oskarżonego, budziła zasadnicze wątpliwości. Świadomość z jednej strony, że zachowanie sprawcy narusza normy ustawy o grach hazardowych, co pozwala na stwierdzenie, że działał on umyślnie z zamiarem bezpośrednim, jednakże jednocześnie pozostawał on w błędnym, ale usprawiedliwionym bacząc na powyższe rozbieżności doktryny i judykatury, przekonaniu, że możliwość ich zastosowania była wyłączona ze względu na kolizję z prawem unijnym³⁵⁸.

Kolizja prawa krajowego z prawem unijnym, może prowadzić do zastąpienia przepisów krajowych uregulowaniami prawa unijnego albo do wyłączenia normy prawa krajowego przez bezpośrednio skuteczną normę prawa Unii Europejskiej. W konsekwencji norma niestosowania krajowego przepisu technicznego, którego projektu nie notyfikowano Komisji Europejskiej, wynikająca z dyrektywy 98/34/ WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 22 czerwca 1998 r. ustanawiającej procedurę udzielania informacji w dziedzinie norm i przepisów technicznych oraz zasad dotyczących usług społeczeństwa, wyłączała możliwość zastosowania w sprawie o przestępstwo z art. 107 § 1 k.k.s. przepisu art. 14 ust. 1 u.g.h. w pierwotnym brzmieniu. Natomiast art. 6 ust. 1 tej ustawy mógł stanowić uzupełnienie normy blankietowej zawartej w art. 107 § 1 k.k.s., o ile okoliczności faktyczne konkretnej sprawy pozwalają na ustalenie, że przepis ten ma zastosowanie i został naruszony³⁵⁹.

Sąd Najwyższy w konsekwencji przyjął, że ustalenie istnienia w świadomości oskarżonych wątpliwości co do charakteru norm art. 6 i 14 u.g.h. oraz tego, że wykładnia tych przepisów może prowadzić również do uznania jego zachowania za karalne na gruncie art. 107 § 1 k.k.s., to nic innego, jak ustalenie uświadomienia sobie przez tego sprawcę niepewności co do

³⁵⁸ Wyrok SN z 24 stycznia 2019 r., LEX nr 2610265; Wyrok SN z 5 grudnia 2018 r., V KK 516/17, OSNKW 2019/2/11.

³⁵⁹ Uchwała SN 7 sędziów z 19 stycznia 2017 r., I KZP 17/16, OSNKW 2017/2/7.

rzeczywistości prawnej. Na tej podstawie nie można przyjąć, że taka osoba była przekonana o innej rzeczywistości prawnej, ponieważ co najwyżej miała ona wątpliwości co do stanu prawnego, przy prawidłowej (niezakłóconej w świadomości) ocenie istnienia dwóch różnych stanowisk w tym zakresie³⁶⁰, nadto trzeba brać pod uwagę osobiste właściwości oskarżonego - w tym wiedzę osoby prowadzącej działalność gospodarczą. W odniesieniu do przedsiębiorców, należy stosować podwyższony standard wymagań co do znajomości przepisów prawa karnego skarbowego³⁶¹. Sąd Najwyższy stanął na stanowisku, że wątpliwości co do skuteczności przepisów sankcjonowanych oznaczają tylko tyle, że oskarżony był w pełni świadomy rozbieżności orzeczniczych, jak i wątpliwości dotyczących wykładni przepisów regulujących urządzenie i prowadzenie gier na automatach, natomiast samo obowiązywanie art. 107§1 k.k.s. nie budziło wątpliwości, a zatem, wątpliwości co do skuteczności przepisów w kontekście wypełniania znamienia blankietowego czynu zabronionego potwierdzały tylko świadomość podejmowania ryzyka poniesienia odpowiedzialności karnoskarbowej i o żadnej nieświadomości karalności nie mogło być zatem mowy³⁶².

4.7. BŁĄD CO DO PRAWA W INNYCH SYSTEMACH PRAWNYCH

Błąd co do prawa nie jest tak często przyjmowaną instytucją prawa karnego w prawie karnym międzynarodowym, jak ma to miejsce w przypadku błędu co do faktu. Większość krajowych systemów prawa karnego przypisuje odpowiedzialność karną w przypadku błędzenia co do prawa. Uzasadnieniem dla takiego postrzegania jest uznanie, że utrzymanie porządku prawnego, ale także porządku społecznego jest wartością wyższą ponad pewną naturalną sprawiedliwością opartą na ostrzeganiu jednostki przed grożącą jej odpowiedzialnością karną za dokonanie określonych czynów³⁶³. Cechą wspólną jest tu, podobnie jak w przypadku polskiego ujęcia, domniemanie znajomości prawa i z tym związanej odpowiedzialności karnej za popełnione czyny zabronione.

We współczesnym międzynarodowym prawie karnym zasada *ignorantia iuris nocet* jest niuansowana, bowiem nieznajomość prawa w pewnych szczególnych sytuacjach wyklucza odpowiedzialność karną zarówno w krajowych porządkach prawa karnego, jak i w realiach

³⁶⁰ Wyrok SN z 13 lutego 2020 r., IV KK 477/19, LEX nr 3260307.

³⁶¹ Wyrok SN z 19 lutego 2020 r., IV KK 572/19, LEX nr 3170269; Wyrok SN z 16 marca 2020 r., IV KK 223/19, LEX nr 3260360; Postanowienie SN z dnia 16 marca 2020 r., IV KK 419/19, LEX nr 3228652; Wyrok SN z 9 lipca 2020 r., IV KK 185/19, LEX nr 3276695.

³⁶² Wyrok SN z 9 września 2020 r., IV KK 705/19, LEX nr 3277117.

³⁶³ R. O'Keefe, *International Criminal Law*, Oxford 2015, s. 218.

prawa karnego międzynarodowego³⁶⁴. Istota błędu co do prawa w pojęciu międzynarodowym jest trudna do jednorodnego ujęcia, nawet wśród członków międzynarodowych trybunałów karnych, którzy mogą mieć kłopoty z wyraźnym nakreśleniem konturów tej instytucji³⁶⁵.

W prawie niemieckim błąd co do prawa został uregulowany w art. 17 niemieckiego kodeksu karnego StGB (*Verbotsirrtum*), który stanowi, że jeżeli w chwili popełnienia czynu sprawca nie miał świadomości, że działa bezprawnie, pozostaje bez winy, jeśli błędu tego nie mógł uniknąć. Jeśli sprawca mógł błędu uniknąć, kara może zostać mu złagodzona. Błąd co do prawa występuje wtedy, gdy sprawca mimo pełnej świadomości stanu faktycznego nie wie, że jego działanie jest bezprawne. Punktem wyjścia jest zasada, że błąd co do prawa dotyczy wyłącznie oceny prawnej czynu³⁶⁶. Niemiecki model wyróżnia błąd bezpośredni i pośredni. Pierwszy z nich dotyczy sytuacji, w której sprawca nie jest świadomy obowiązującego prawa, zaś błąd pośredni istnieje kiedy sprawca zna prawo, lecz błędnie uważa, że jego zachowanie naruszające prawo jest uzasadnione³⁶⁷. Niemiecki ustawodawca wyróżnił błąd co do prawa nie do uniknięcia (niezawiniony) jako okoliczność wyłączająca winę, jeśli zaś błąd sprawcy był zawiniony (tj. możliwy do uniknięcia) to wina nie zostaje wyłączona, chociaż może dojść do fakultatywnego złagodzenia kary (§17 zdanie 2 StGB). Niemieckie prawo restrykcyjnie traktuje błąd w zakresie czynów o charakterze moralnym, bowiem wówczas przesłanka niemożności jego uniknięcia jest w mniejszym stopniu możliwa do usprawiedliwienia. W prawie niemieckim każdy błąd co do prawa, który był nieunikniony, ma wpływ na rozstrzygnięcie o winie i karze sprawcy³⁶⁸.

Na tle błędu co do prawa w niemieckiej doktrynie wykształciły się dwa przeciwstawne stanowiska co do kwestii możliwości uniknięcia tego błędu, tj. teoria zamiaru (*Vorsatztheorie*) oraz teoria winy (*Schuldtheorie*), niemiecki kodeks karny przyjął tę drugą teorię przyjmując, że jej założenia są bardziej spójne podkreślając, że brak wiedzy o tym, że czyn jest zabroniony nie wyłącza zamiaru, a jedynie może wpływać na stopień winy³⁶⁹. Takie ujęcie błędu co do prawa jako okoliczności wyłączającej lub łagodzącej winę nie jest oczywiste, jest ono

³⁶⁴ A. Coco, *The Defence of Mistake of Law in International Criminal Law*, Oxford 2022, s. 32.

³⁶⁵ *Ibidem*, s. 33.

³⁶⁶ C. Roxin, *Strafrecht Allgemeiner Teil, Band I, Grundlagen. Der Aufbau der Verbrechenslehre*, Munchen 2006, s. 927.

³⁶⁷ A. Verseveld, *The Theory of Mistake of Law-Excusing Perpetrators of International Crimes*, Haga 2012, s. 28-29.

³⁶⁸ C. Safferling, *Insanity and intoxication* [w:] *The Oxford Handbook of Criminal Law*, M. Dubber, T. Hornle (red.), Oxford 2014, s. 662; G. Williams, *Criminal Law. The General Part*, Londyn 1961, s. 289.

³⁶⁹ C. Roxin, *Strafrecht ...*, s. 930-931.

wynikiem długiego rozwoju historycznego i do dzisiaj pozostaje sporne³⁷⁰. Nie ulega przy tym wątpliwości, że owoce tej dyskusji przełożyły się na model błędu co do prawa na tle polskiego prawa karnego i dyskusji wśród polskich karnistów. W praktyce jednak na gruncie niemieckiego kodeksu karnego błąd co do prawa jest instytucją, która znajduje swoje zastosowanie rzadko z uwagi na wysoki próg wymagań odnoszących się do wykazania szczególnych okoliczności, jakie mogą przemawiać za jego zastosowaniem.

We Francji dopiero w kodeksie karnym uchwalonym w 1992 r. przyjęto błąd co do prawa polegającego na nieznajomości prawa albo na ich błędnej interpretacji. Wcześniej istniało domniemanie znajomości prawa, jednak z uwagi m.in. na równomiernie surowe traktowanie wszystkich przypadków nieznajomości prawa niezależnie od jego usprawiedliwienia wśród kilku nowych instytucji prawa karnego ustanowiono błąd co do prawa. Art. 122-3 francuskiego kodeksu karnego ustalił przybliżony do niemieckiego model uchylania odpowiedzialności karnej co do osoby, która udowodni, że w jej rozumieniu czyn był zgodny z prawem, jeśli błędu co do prawa nie mógł uniknąć³⁷¹. Błąd w ujęciu francuskim odnosi się w rzeczywistości do błędu, którego nie dało się naprawić, nie był błędem braku wiedzy, a zatem nie miał charakteru samoistnego dla sprawcy. Usprawiedliwienie może nastąpić w przypadku, w którym sprawca planując dokonanie jakiegoś przedsięwzięcia dokonał go po zasięgnięciu opinii osób lub organów uprawnionych lub kompetentnych do udzielania wiążącej informacji jak np. policja, adwokatura, sądy itp. jednak informacja ta okazała się błędna. Wystąpienie błędu co do prawa może skutkować wydaniem orzeczenia uniewinniającego. We francuskim prawie karnym błąd co do prawa również nie jest często stosowalny, jednak francuski prawodawca dojrzał istotę tej problematyki i uznał, że w tym kontekście należy dokonać pewnych pro obywatelskich zmian. Na uwagę zasługuje, że w 2018 r. rząd francuski przyjął rozwiązanie prawne zapewniające „prawo do popełnienia błędów”, czyli jednorazowego uchylenia odpowiedzialności (nie tylko karnej, ale także podatkowej) pod warunkiem działania w dobrej wierze³⁷².

System *common law* stawia restrykcyjne wymogi co do znajomości prawa limitując możliwości uchylania odpowiedzialności karnej do minimum, bowiem podstawowym domniemaniem jest, że każdy zna prawo obowiązujące na danym terenie. System *common law* zakłada, że błąd co do prawa zwykle nie wyklucza odpowiedzialności karnej³⁷³. W Wielkiej Brytanii

³⁷⁰ *Ibidem*, s. 928.

³⁷¹ A. Kirsch, *Mistake of law in French criminal law*, *Amicus Curiae*, 1999, nr 16, s. 25

³⁷² J. Chevallier, *Trust and the right to make mistakes*, dostęp on-line: https://www.economie.gouv.fr/igpde-editions-publications/thearticle_n6 dostęp w dniu 27.06.2024 r.

³⁷³ C. Safferling, *Insanity... op. cit.*, s. 662; G. Williams, *Criminal... op. cit.*, s. 289.

w zdecydowanej większości przypadków nie ma znaczenia czy sprawca wiedział, że jego działanie jest bezprawne czy też nie mógł się tego dowiedzieć. Jak stwierdzał Lord Bridge³⁷⁴ nieznajomość prawa nie jest obroną w przypadku przestępstwa. W USA kodeks karny (Model Penal Code) przewiduje błąd co do prawa (art. 2.04.3), który może uchylać odpowiedzialność w przypadkach, w których przekonanie, że zachowanie nie stanowi czynu zabronionego. jeśli ustawa lub inny akt prawny określający przestępstwo nie jest znany sprawcy i nie został opublikowany lub w inny sposób udostępniony do zapoznania, przy czym sprawca musi działać w oparciu o oficjalne stanowisko, które następnie zostało uznane za błędne zawarte w ustawie lub innym akcie prawnym, orzeczeniu sądu, nakazie administracyjnym czy też oficjalnej interpretacji organów publicznych (np. w formie aktu administracyjnego)³⁷⁵. Co istotne, własna interpretacja przepisów prawa czy nawet uzyskanie porady prawnej od adwokata czy lokalnego prokuratora nie stanowią podstawy do uwzględnienia braku zawinienia i uchylenia odpowiedzialności karnej, jeśli porady te okażą się błędne.

W Anglii system prawa karnego nie rozróżnia przypadków wyłączenia karalności czynu wobec braku winy od przypadków braku bezprawności zachowania sprawcy, prawo posługuje się pojęciem „obron” zmierzających do wyłączenia odpowiedzialności. W tym systemie wiekowo utrwalona jest zasada *ignorantia iuris neminem excusat*, która była rozumiana ściśle, czyli nikt nie mógł się tłumaczyć nieznajomością prawa, tak jak była ona rozumiana w prawie rzymskim³⁷⁶. Model ten przetrwał do dnia dzisiejszego, chociaż podejmowane były próby jego zmiany i uelastycznienia zakresu uchylenia odpowiedzialności, jednak prowadzone prace kodyfikacyjne nie zaowocowały zmianą obowiązywania tej zasady³⁷⁷.

W kontekście międzynarodowego prawa karnego warto wskazać, że w prawie żydowskim, uznawanym za odmienne od znacznej części systemów prawa również występuje (pod pewnymi warunkami) błąd co do prawa umożliwiający pomniejszenie odpowiedzialności, bowiem ten, kto pozostaje w niewiedzy i narusza prawo może być jedynie częściowo usprawiedliwiony³⁷⁸.

³⁷⁴ w sprawie Grant p-ko Borg [1982] All ER 257, 263, HL.

³⁷⁵ Model Penal Code, Official Draft and Explanatory Notes, Philadelphia 1985, s. 26-27.

³⁷⁶ W. Blackstone, *Commentaries on the Laws of England*, Book the Fourth: Of Public Wrongs, Chicago 1979, s. 27.

³⁷⁷ D. Baranowska, *Okoliczności wyłączające odpowiedzialność sprawcy czynu przestępnego (defences) w angielskim prawie karnym*, Studia Iuridica Lublinensia, 2008, t. 11, s. 110; S. Frankowski, *Wina i kara w angielskim prawie karnym*, Warszawa 1976, s. 170.

³⁷⁸ A. Enker, *Jewish Law*, [w:] *The Oxford Handbook of Criminal Law*, M. Dubber, T. Hornle (red.), Oxford 2014, s. 284; A. Enker, *Error Iuris in Jewish Criminal Law*, Journal of Law & Religion, 1994, nr 11(1):23, s. 23.

Jako inny przykładem warto przywołać Rzymski Statut Międzynarodowego Trybunału Karnego stanowiący, że błąd co do prawa odnośnie do tego, czy określony rodzaj czynu stanowi zbrodnię podlegającą jurysdykcji Trybunału, nie stanowi podstawy wyłączenia odpowiedzialności karnej. Błąd co do prawa może jednak stanowić podstawę wyłączenia odpowiedzialności karnej, jeżeli wyłącza umyślność albo w sytuacji polecenia przełożonego lub nakazów prawa zgodnie z art. 32 Rzymskiego Statutu Międzynarodowego Trybunału Karnego z 17 lipca 1998 r.³⁷⁹.

4.8. WNIOSKI

W historii prawa karnego pojawiało się wiele teorii na temat winy oraz istoty czynu zabronionego. Dyskusje, jakie przetoczyły się przez doktrynę nie dały koniec końców bezspornych odpowiedzi na pytania o istotę tych pojęć, chociaż niewątpliwym ich zwycięstwem jest wskazanie na to, że pojęcia te nie zależą wyłącznie od jednej grupy elementów. Wielowymiarowość tych pojęć nie jest przypadkowa. Potwierdza, że poszczególne elementy prawa karnego mogą zależeć od „nieprawnych” reguł, a to z kolei nosi za sobą wiele ryzyk związanych z brakiem jednolitości znaczeń pojęciowych czy brakiem właściwej regulacji norm prawnokarnych.

Obecnie obowiązujące w Polsce kodeksy karne są owocem sporów dotyczących nieświadomości i bezprawności czynu, z jakim mieliśmy do czynienia w XX w. Spory te ukazały rozległość odnośnej problematyki przy jednoczesnej współzależności wielu zagadnień i gałęzi prawa, co jest fundamentalną cechą błędu co do prawa, a przy tym zdaje się być istotnie ograniczającą jej praktyczne wykorzystywanie. Kodeks karny z 1997 r. oraz kodeks karny skarbowy z 1999 r. przyjęły model, w którym świadomość sprawcy co do bezprawności i karalności jest w istocie podstawowym elementem badania czynu zabronionego, jedną z kluczowych przesłanek przypisania odpowiedzialności. Aby wystąpiła wina, przyjmuje się, że niezbędna jest możliwość pokierowania własnym postępowaniem. Warunkiem odpowiedzialności są zdolność sprawcy do rozpoznania wymaganego zachowania się, możliwość rozpoznania bezprawności oraz wymagalność zachowania zgodnego z porządkiem prawnym ukonstytuowana sytuacją motywacyjną sprawcy. Strukturalnie błąd co do prawa, we współczesnym ujęciu jest prosty, bowiem bada zachowanie sprawcy, stan jego świadomości oraz usprawiedliwienie tego zachowania w oparciu m.in. o tę świadomość. Błąd może zostać

³⁷⁹ Dz.U. z 2003, nr 78, poz. 708 ze zm.

wywołany czynnikami indywidualnymi, tj. leżącymi po stronie sprawcy, jak i systemowymi, czyli leżącymi po stronie państwa, w tym zjawisk związanych z legislacją.

W bliższym spojrzeniu łatwo dostrzec trudność w ujmowaniu istoty funkcjonowania instytucji błędu co do oceny prawnej, ponieważ świadomość jako fakt wymagający stwierdzenia i niezbędny w określeniu jej indywidualnych granic wymyka się kompetencjom prawa karnego. Na tle błędu co do karalności tylko szczególne i podmiotowe okoliczności mogą ograniczać świadomość, bowiem jest ona przyjmowana „z urzędu” dla każdego. W odniesieniu do modelu błędu ujętego w kodeksie karnym, jak i kodeksie karnym skarbowym brak jest możliwości skatalogowania czy zdefiniowania okoliczności określających usprawiedliwienie lub jego brak. Przenosząc ten problem na grunt praktyki trudno uznać, aby istniał jednoznaczny dowód przemawiający za usprawiedliwieniem lub temu zaprzeczający, nie sposób byłoby znaleźć dziedzinę nauki lub praktyki, która mogłaby opiniować i rozgraniczyć usprawiedliwienie. Usprawiedliwienie jest kategorią wymiaru sprawiedliwości, w szczególności oceny sądu i w tym zakresie powinna zostać niezmieniona.

Błąd co do oceny prawnej czynu może zachodzić tak w znaczeniu bezpośredniego zaniechania sprawcy wobec określonego obowiązku powszechnego, jednak może zostać wywołany brakiem systemowym, na który jednostka nie ma w zasadzie żadnego wpływu. Jednostka odpowiada za to, czego sama dokonała lub jakiemu obowiązkowi uchybiła. Pod lupę musi zostać wzięta wiedza i świadomość jednostki, bo te mają decydujące znaczenie w kontekście oceny możliwości powzięcia pożądanego przez społeczeństwo (prawodawcę) sygnału normatywnego przejawiającego się w obowiązujących przepisach prawa. Przekaz, jaki konstruuje ustawodawca powinien być precyzyjny, aby w ogóle mówić o możliwości przestrzegania uchwalanych norm. Błąd można usprawiedliwiać nie tylko przyczynami leżącymi po stronie ustawodawcy, ale także z uwagi na osobiste właściwości sprawcy.

Trudność w ujmowaniu istoty funkcjonowania instytucji błędu co do oceny prawnej polega, zarówno w odniesieniu do modelu ujętego w kodeksie karnym, jak i kodeksie karnym skarbowym, na braku możliwości skatalogowania czy zdefiniowania okoliczności określających usprawiedliwienie lub jego brak. Brak zamkniętego katalogu uznać należy, mimo oczywistych braków w wykorzystywaniu lub przynajmniej badaniu tych okoliczności, za rozwiązanie słuszne, bowiem nie da się zdefiniować wszystkich zjawisk, jakie mogą usprawiedliwiać nieświadomość. Z jednej strony otwiera to możliwości usprawiedliwienia w różnych, często nie dających się przewidzieć okolicznościach, zaś z drugiej przyczyny

powszechnego usprawiedliwienia mogłyby w poszczególnych przypadkach rozmijać się z istotą tej szczególnej instytucji prawa karnego.

Regulacja prawna dotycząca błędu co do prawa może „zadziałać” na korzyść sprawcy, jednak muszą być spełnione określone surowe warunki usprawiedliwiające jego zachowanie. Nie ma przy tym jednorodnych podstaw usprawiedliwiających. Usprawiedliwienie jest kategorią indywidualną, nierzadko jedynie jeden sprawca o ustalonych właściwościach może się na tę okoliczność powoływać skutecznie. Z drugiej strony usprawiedliwienie musi przyjmować pewne ramy, mieć punkt wspólny dla usprawiedliwienia każdego błędu - chociażby to, że błąd nie został wywołany przez sprawcę lub fakt, że z punktu widzenia sprawcy okoliczności, które mógł dostrzec uzasadniały jego zachowanie, czy działanie osób trzecich wprowadzających go w błąd co do istotnej okoliczności.

V. ROZDZIAŁ V - PRAWO PODATKOWE A RZECZYWISTOŚĆ PRAWODAWCZA

5.1. NORMATYWNY WYMIAR PRAWA PODATKOWEGO

Według Rudolfa von Iheringa prawo jest rezultatem walki jednostek i grup o realizację swoich rozbieżnych interesów, a jednocześnie czynnikiem organizującym walkę o realizację tych interesów³⁸⁰. Prawo, jako instrument władzy publicznej, służyć winno wspieraniu wspólnego dobra, by osiągnąć zharmonizowanie często rozbieżnych interesów, ale także zapewnić niezbędne minimum współdziałania jednostek oraz niezbędny poziom pokoju społecznego. Na czoło wysuwa się funkcja prawa odnosząca się do potrzeby osiągnięcia względnej równowagi interesów osiąganey poprzez odpowiednie decyzje odnoszące się zarówno do prawotwórstwa jak i jego stosowania.

Tworzenie prawa nie sprowadza się wyłącznie do jego ustanawiania, normy prawne nie są bytem samodzielnym i abstrahującym od innych obowiązujących norm czy wartości. Jedną z głównych przyczyn prawodawstwa jest potrzeba udoskonalania i uzupełniania systemu w tych obszarach, które według prawodawcy wymagają jego ingerencji w określonym kierunku. W kontekście pojęcia prawodawcy eksponuje się dwie kwestie: racjonalność

³⁸⁰ R. von Ihering, *Der Geist des Rechts, Eine Auswahl aus seinen Schriften*, Brema 1965, s. 19.

tworzenia prawa oraz prawodawcę racjonalnego. Racjonalność polityki tworzenia prawa zależy nie tylko od właściwego uwzględnienia przedmiotu regulacji prawnej, lecz także od podstaw adresatów norm prawnych związanych z prawdopodobnymi reakcjami na prawo obowiązujące³⁸¹. Problem jednak w tym, że prawo podatkowe stało się dziedziną trudno dostępną nie tylko dla większości obywateli, lecz również dla klas rządzących, bowiem rola parlamentu w procesie tworzenia prawa podatkowego jest niekiedy wręcz fasadowa, a przepisy te w najlepszym wariantcie tworzy biurokracja rządowa, w gorszym zaś - lobbyści i inni interesariusze oraz biznes legislacyjny³⁸².

Racjonalne tworzenie prawa, a więc takie, które ma za zadanie udoskonalanie prawa dotychczas obowiązującego powinno spełniać kilka podstawowych założeń. Wśród nich można wyróżnić między innymi prawidłowe i precyzyjne określenie celu prawodawstwa, określenie środków prawnych zmierzających do niego i przewidywanych skutków oraz sformułowanie przepisów prawnych w kontekście obowiązujących już norm. Kształtowanie prawa jest procesem, w wyniku którego powstają wzory postępowania czy oczekiwania wobec stworzenia takich wzorców mających przybrać formę normatywną.

Prawodawca wyraża uznawane przez siebie wartości poprzez decyzje normatywne, ustanawiając lub nowelizując przepisy. Powstaje pytanie o to, czy prawodawca te wartości może ustanawiać w sposób dowolny. Tworzenie prawa jest procesem decyzyjnym, którego naturalnym środowiskiem jest korelacja różnych norm w ramach tego samego systemu, a zadaniem prawodawcy jest tworzenie dobrego prawa. Kategoria ta opiera się w pierwszym rzędzie na prawidłowej legislacji rozumianej jako legislacja dobra, przyzwoita, poprawna, rzetelna i racjonalna³⁸³. Dyrektywy te odnoszą się do całego procesu legislacyjnego, a w szczególności do jego końcowego efektu w postaci uchwalonego tekstu prawnego. Można przyjąć, że fundamenty te wyznaczają pewne rudymentalne żądania ogółu społeczeństwa wobec prawodawcy co do całości procesu, także co do jego celu i skutków.

Zasada prawidłowej legislacji wyprowadzana jest z zasady demokratycznego państwa prawnego opierającego się na Konstytucji RP. W tym zakresie wyróżnione zostały trzy zbiory dyrektyw: dyrektywy dokonywania zmian w systemie prawa wywołujące zmiany sytuacji jednostek, dyrektywy określające sposób kształtowania rozstrzygnięć legislacyjnych tak, aby

³⁸¹ R. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016, s. 27.

³⁸² W. Modzelewski, *Stanowienie, interpretacja i stosowanie prawa podatkowego - problemy sporne*, Warszawa 2022, s. 13.

³⁸³ M. Stahl, Z. Duniewska (red.), *Legislacja administracyjna. Teoria, orzecznictwo, praktyka*, Warszawa 2012, s. 20.

nie miały charakteru pozornego oraz dyrektywy dotyczące określoności przepisów prawa³⁸⁴. Rola ustawodawcy przy tworzeniu systemu prawnego wynika z konstytucyjnych zasad ustroju i funkcjonowania państwa wskazujących, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym (art. 2 Konstytucji).

Zasada ochrony zaufania do państwa i prawa opiera się na założeniu, że organy władzy publicznej powinny działać w sposób lojalny i uczciwy względem jednostki, budząc w niej poczucie stabilności i bezpieczeństwa prawnego. Zasada ta wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono pułapką dla obywatela, aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, że jego legalne działania będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny. Przyjmowane przez ustawodawcę nowe unormowania nie mogą zaskakiwać ich adresatów, którzy powinni mieć czas na dostosowanie się do zmienionych regulacji i spokojne podjęcie decyzji co do dalszego postępowania³⁸⁵. Na tej podstawie obywatele mogą oczekiwać, że prawodawca nie będzie wprowadzał takich zasad, które będą pomniejszały obowiązujące dotychczas prawa i to w sposób, który jest dla jednostki krzywdzący.

Inna zasada odnosi się do ochrony praw słusznie nabytych, czyli zakazu arbitralnego znoszenia lub ograniczania praw podmiotowych przysługujących jednostce lub innym podmiotom prywatnym występującym w obrocie prawnym. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, by ocenić dopuszczalność ograniczeń praw nabytych należy odnosić się do podstaw obu norm, zasad lub wartości konstytucyjnych, możliwości realizacji normy bez naruszania praw nabytych, pierwszeństwa przed wartościami znajdującymi się u podstaw zasady ochrony praw nabytych oraz tego czy prawodawca podjął niezbędne działania mające na celu zapewnienie jednostce warunków do przystosowania się do nowej regulacji³⁸⁶.

Z normy opisanej w art. 2 Konstytucji wywodzi się także zasadę *lex retro non agit* formułującą dyrektywę, że prawo nie powinno mieć zastosowania wstecznego, czyli do zdarzeń mających miejsce przed wejściem w życie tych przepisów. Innymi słowy, nowe prawo nie może wpływać na przeszłe zdarzenia. Nie należy stanowić norm prawnych, które nakazywałyby stosować nowe zasady do zdarzeń *sensu largo*, które miały miejsce przed wejściem w życie tych norm

³⁸⁴ S. Wronkowska, *Zasady przyzwoitej legislacji w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego* [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, M. Zubik (red.), Warszawa 2006, s. 675-687.

³⁸⁵ M. Florczak-Wątor, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, P. Tuleja (red.), Warszawa 2019, kom. do art. 2, dostęp on-line.

³⁸⁶ Wyrok TK z 7 maja 2014 r., K 43/12, OTK-A 2014/5/50.

i z którymi nie wiązało się jak dotąd skutków prawnych przewidzianych tymi normami. Zakaz ten odnosi się do prawa pogarszającego sytuację adresata. Jest ona właściwie wyłączona w przypadku, kiedy zmiana ta jest dokonywana na korzyść, kiedy zmiana jest dla podmiotu względniejsza. Zakaz wstecznego działania prawa najbardziej kategorycznie jest rozumiany w prawie karnym i podatkowym³⁸⁷. Zasada ta znajduje odzwierciedlenie w art. 42 ust. 1 Konstytucji oraz art. 4§1 k.k. Podatnik, zwłaszcza prowadzący działalność gospodarczą, planuje swoje zachowania w okresach kilkuletnich, działanie prawa podatkowego wstecz uniemożliwiałoby takie planowanie i tworzenie jakichkolwiek długofalowych koncepcji rozwoju. Niszczyłoby także zaufanie do państwa i funkcjonującego w tym państwie prawa³⁸⁸.

Fundamentalna zasada demokratycznego państwa prawnego stawia prawodawcy wymaganie stanowienia prawa w sposób logiczny i konsekwentny, tak aby wprowadzane zmiany były zgodne z innymi, już obowiązującymi, przepisami. Niejasne i nieprecyzyjne sformułowanie przepisu skutkuje niepewnością adresatów prawa co do jego zakresu obowiązywania. Precyzyjność w tym rozumieniu oznacza możliwość wywiedzenia z niego jednoznacznej normy prawnej. W rozumieniu szerokim "określoność prawa" oznacza zarówno precyzyjność przepisu, jak i jasność prawa, które ma być zrozumiałe i komunikatywne dla jak największej liczby podmiotów³⁸⁹. Konstytucyjność uchwalonego aktu prawnego ma charakter złożony. W pierwszym rzędzie odnosi się do analizy samej określoności uwzględniając aspekty tzw. testu określoności badającego precyzyjność, jasność i poprawność, co należy odnieść we właściwej proporcji do charakteru odnośnej regulacji. Chodzi o komunikatywność przepisu wobec jego adresatów, zrozumiałość na gruncie języka powszechnego. Adresat może oczekiwać od prawodawcy stanowienia norm niebudzących wątpliwości co do nakładanych obowiązków lub przyznawanych praw. Niejasność przepisu oznacza niepewność sytuacji prawnej jej adresata, przynajmniej z jego punktu widzenia. Powyższe wiąże się z wywodzoną również z art. 2 Konstytucji zasady demokratyzmu oznaczającej nie tylko obowiązek nasycenia wartościami demokratycznymi stanowionego prawa, lecz także oparcie na rygorach demokracji całego procesu tworzenia, interpretowania i stosowania prawa³⁹⁰. Tymczasem panuje przekonanie, że prawo podatkowe charakteryzuje się znacząco wysokim poziomem

³⁸⁷ M. Florczak-Wątor [w:] *Konstytucja... op. cit.*

³⁸⁸ W. Nykiel, *Prawa podatnika a stanowienie prawa podatkowego - wybrane zagadnienia*, Kwartalnik Prawa Podatkowego, 2019, nr 4, s. 16.

³⁸⁹ T. Spyra, *Zasada określoności regulacji prawnej na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego i niemieckiego Sądu Konstytucyjnego*, Transformacje Prawa Prywatnego, 2003, z. 3, s. 59; T. Zalasieński, *Zasada prawidłowej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008, s. 183-185.

³⁹⁰ T. Górczyńska, *Zasada praworządności i legalności* [w:] *Zasady podstawowe polskiej konstytucji*, W. Sokolewicz (red.), Warszawa 1998, s. 94.

niepewności, a pewność prawa nie jest zasadą prawa, ale zaledwie zgłaszany ogólnym postulatem pod adresem systemu prawa³⁹¹.

Idąc dalej, społeczna świadomość podatkowa jest niewielka. Pogłębia ją to, że prawo kształtowane jest doraźnie, pod wpływem bieżących wydarzeń, co w przypadku prawa podatkowego oznacza przyjmowanie nowych lub zmianie istniejących konstrukcji podatkowych pod wpływem stanu finansów publicznych z niewielkim uwzględnianiem społecznej świadomości podatkowej³⁹².

Nie ulega wątpliwości, że adresat nie może ponosić negatywnych skutków związanych z nieprawidłowym procedowaniem przepisów, jak i ich obowiązywaniem. Konstytucja nakłada na prawodawcę nie tylko obowiązek ustanawiania jakiegokolwiek *vacatio legis*, ale także nadanie mu odpowiedniego wymiaru czasowego dostosowanego do charakteru wprowadzanych przepisów. Stworzono model, zgodnie z którym miesięczny termin przed rozpoczęciem roku podatkowego jest ostatecznym terminem, po którym nie można już dokonywać zmian mogących mieć wpływ na wysokość podatku w nadchodzącym roku podatkowym³⁹³.

Dla utrzymania państwa prawa kluczowa jest zasada prawidłowej legislacji nakazująca, aby przepisy prawne formułowane były w sposób poprawny, precyzyjny i jasny³⁹⁴, zwłaszcza wówczas, gdy dotyczą ochrony praw czy wolności jednostki. Tworzy to oczekiwanie, że prawodawca nie będzie przez niejasne sformułowanie tekstu prawnego pozostawiał organom stosującym prawo nadmiernej swobody przy ustalaniu zakresu ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów może stanowić samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności z zasadą państwa prawnego³⁹⁵. Błędy w tym zakresie są przy tym nienaprawialne wtórnie, ponieważ niedopuszczalne jest zastępowanie uprawnień prawodawcy przez organ pozbawiony kompetencji prawodawczych, czyli organ stosujący prawo, przy czym to po stronie ustawodawcy leży dyrektywa niepozostawiania nadmiernej swobody przy ustalaniu zakresu danej normy. Trybunał Konstytucyjny uznał, że dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są trzy założenia. Po pierwsze - każdy przepis

³⁹¹ B. Brzeziński, *pewność prawa podatkowego. Zagadnienia podstawowe*, [w:] Zasada pewności w prawie podatkowym, A. Kaźmierczak, A. Franczak (red.), Warszawa 2018, s. 20, 34.

³⁹² R. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016, s. 36.

³⁹³ Wyrok TK z 15 lutego 2005 r., K 48/04, OTK-A 2005/2/15; Wyrok TK z 25 kwietnia 2001 r., K 13/01, OTK 2001/4/81; Orzeczenie TK z 15 marca 1995 r., K 1/95, OTK 1995/1/7.

³⁹⁴ L. Garlicki, *Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego*, Przegląd Sejmowy, 1999, nr 6, s. 124.

³⁹⁵ Wyrok TK z 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK-A-2002/3/33.

ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie - przepis ten powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie - norma prawna winna być tak ujęta, aby zakres jej zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw³⁹⁶.

Prawidłowa legislacja opiera się nadto o zasadę określoności prawa. Prawodawca powinien dążyć do maksymalnej realizacji wymogów związanych z określonością używanych sformułowań, tak pod względem treści, jak i formy, a ściślej odnosi się to do precyzyjności wyrazu regulacji, jasności przepisu i jego legislacyjnej poprawności, nie zapominając o poprawności językowej. Przepis ujęty niejasno lub wieloznacznie powoduje jego nieczytelność, a więc i niedostępność dla obywateli. Na gruncie prawa podatkowego, będącego prawem publicznym, za złamanie zasady określoności uznano na przykład ogólny mechanizm określenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie nieujawnionych źródeł dochodu wobec niedostatecznej precyzji szeregu przepisów stanowiących podstawę do określenia przedmiotu opodatkowania³⁹⁷. Zasada ta w kontekście prawa podatkowego jest szczególnie chroniona przepisami rangi konstytucyjnej, w szczególności art. 84 i 217 ustawy zasadniczej podkreślającymi rolę prawodawcy w kształtowaniu systemu daninowego według ściśle określonych zasad. Z drugiej strony wartością konstytucyjną jest obowiązek organów publicznych do ustanowienia i wykonania budżetu państwa, która nie może zostać pominięta przy ocenie konstytucyjności prawa podatkowego.

Legislacja podatkowa jest podporządkowana wymaganiom wynikającym z proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego. Istnieje przy tym swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego, która jest równoważona istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego a przede wszystkim respektowania zasad prawidłowej legislacji, w szczególności reguł ochrony interesów w toku, zakazu zmian w trakcie roku podatkowego oraz odpowiedniego okresu *vacatio legis* i należyście sformułowanych przepisów przejściowych³⁹⁸. W odniesieniu do ustaw podatkowych państwo

³⁹⁶ Wyrok TK z 30 października 2001 r., K 33/00, OTK 2001/7/217.

³⁹⁷ Wyrok TK z 19 lipca 2014 r., P 49/13, OTK-A2014/7/79.

³⁹⁸ Wyrok TK z 15 lipca 2013 r., K 7/12, OTK-A 2013/6/76.

- poprzez swoje decyzje ustawodawcze - ma prawo, korzystając z władzy, do obciążania zarówno osób fizycznych, jak i prawnych obowiązkami służącymi ogólnemu czy też celowemu finansowaniu zadań publicznych. Swoboda ta winna być zatem balansowana wymaganiami proceduralnymi analogicznymi do tych, które jednoznacznie obowiązują w odniesieniu do legislacji podatkowej.

Zasada prawidłowej legislacji ma także wymiar określający wymóg uchwalania prawa według procedur i trybu właściwego dla danego aktu normatywnego. Przepisy prawne muszą być w sposób prawidłowy procedowane, poczynając od inicjatywy i kompetencji prawodawczej na jej ogłoszeniu przez uprawniony do tego organ włącznie z zachowaniem wszystkich elementów prawidłowego stanowienia prawa, kończąc. Funkcją zasady poprawnej legislacji jest zapewnienie prawidłowości prawa, w tym także w zakresie celu, jaki przyświeca danej normie prawnej. Jako fundament tej zasady wymienia się zagwarantowanie pewności i bezpieczeństwa prawnego obywatelom, bowiem z zasady tej pochodzi zakaz stanowienia przepisów, które pozostawiają organom państwowym zbyt dużą swobodę oraz umożliwiają dowolność rozstrzygnięć³⁹⁹, stanowią podstawę oceny czy uchwalone przepisy prawidłowo wyrażają zakładaną normę prawną i czy spełniają zakładany cel. Nadrzędną kategorią jest to, by w państwie obowiązywał spójny, jednolity i pozbawiony sprzeczności system prawny. Zasada ta w istocie tworzy system ściśle ze sobą powiązanych dyrektyw adresowanych do prawodawcy, wskazujących, jak należy dokonywać zmian prawa w państwie prawnym⁴⁰⁰.

Funkcjonalnie zasada prawidłowej legislacji wiąże się z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego. Gwarantują one ochronę praw słusznie nabytych, interesów w toku oraz ekspektatyw maksymalnie ukształtowanych. Pewność prawa ma być gwarantem stabilności porządku prawnego w państwie, ale także dawać obywatelom pewność, że w oparciu o obowiązujące prawo mogą swobodnie kształtować swoje sprawy życiowe, co ma sprzyjać przewidywaniu działań władz państwowych w zakresie prawotwórczym oraz stosowania prawa⁴⁰¹. Łączy się to z obowiązkiem prawodawcy poszanowania interesów w toku. Trybunał Konstytucyjny wskazał na dyrektywę, zgodnie z którą prawodawca przy zmianie prawa obowiązany jest zachowywać szczególną ostrożność i dochowywać szczególnej staranności⁴⁰².

³⁹⁹ M. Zubik, W. Sokolewicz [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom I*, L. Garlicki (red.), Warszawa 2016, art. 2, teza 40, dostęp on-line.

⁴⁰⁰ K. Działocha, T. Zalasinski, *Zasada prawidłowej legislacji jako podstawa kontroli konstytucyjności prawa*, Przegląd Legislacyjny, 2006, nr 3, s. 6.

⁴⁰¹ M. Zubik, W. Sokolewicz [w:] *Konstytucja... op. cit.*, art. 2, teza 34, dostęp on-line.

⁴⁰² Wyrok TK z 7 maja 2001 r., K 19/00, OTK 2001/4/82; Wyrok TK z 10 lipca 2000 r., SK 21/99, OTK 2000/5/144.

Przewidywalność zmian prawa podatkowego stanowiących wyraz realizacji polityki znanej podatnikom zgodna jest z zasadą pewności prawa, gdyż istotnie redukuje ujemne konsekwencje braku stabilności⁴⁰³.

Innym warunkiem poprawnego formułowania norm jest poprawność logiczna i spójność aktu normatywnego. Logiczna poprawność określana jest znajomością prawideł logiki formalnej, musi także opierać się na kryteriach „zdroworozsądkowych”⁴⁰⁴. Sfera ingerencji państwa w system chronionych prawem wartości jest uzależniona od zachowania proporcjonalności określającej nakaz zachowania korelacji między przewidzianymi prawem środkami postępowania a ingerencją władzy publicznej przy zachowaniu optymalnych proporcji tworząc nieprzekraczalne dla organów władzy publicznej granice. Rola racjonalnego ustawodawcy jest nie tylko dyrektywą dla prawodawcy, ale także określa ramy interpretacyjne ustanowionych norm. Pojęcie prawodawcy racjonalnego jest utrwaloną historycznie determinantą filozofii prawa, jest jednak krytykowana z uwagi na jej niejednoznaczność i wieloformatowość⁴⁰⁵. Racjonalność jest dyrektywą generalnego nakazu rozstrzygania spraw, chociaż pojęcie racjonalnego prawodawcy jest niesamodzielną kategorią ontologiczno-mentalno-semantyczną, która jako definicja regulująca tworzona jest *ad hoc* na użytek konkretnego rozstrzygnięcia⁴⁰⁶.

Realna kontrola prawodawczych działań spoczywa na władzy sądowniczej, w szczególności na Trybunale Konstytucyjnym, Sądzie Najwyższym, Naczelnym Sądzie Administracyjnym, w poszczególnych przypadkach także przysługuje sądownictwu powszechnemu i administracyjnemu. Kontrola, jaką sprawują te organy musi być precyzyjna. Ocena zgodności aktu normatywnego z zasadą poprawnej legislacji winna być dokonywana w oparciu o dwa kryteria tworzące test określoności prawa. Pierwszym kryterium jest precyzyjność, którą należy rozumieć jako możliwość odkodowania z przepisów prawa norm prawnych za pomocą reguł interpretacji przyjmowanych w danej kulturze prawnej. Drugim kryterium jest komunikatywność, która oznacza zrozumiałość przepisu na gruncie języka powszechnego. Temu służy respektowanie zasad techniki prawodawczej⁴⁰⁷.

Jakość prawa zależy w dużej mierze od koncepcji polityki prawa, konstruowania ogólnych założeń dotyczących doboru środków służących realizacji postawionych celów, ich

⁴⁰³ W. Nykiel, *Prawa podatnika ...*, s. 11

⁴⁰⁴ Wyrok TK z 17 maja 2005 r., P 6/04, OTK-A 2005/5/50.

⁴⁰⁵ J. Czaja, *O nieracjonalności pojęcia „racjonalnego ustawodawcy”* [w:] J. Stelmach (red.), *Studia z filozofii prawa*, Kraków 2001., s.181.

⁴⁰⁶ J. Czaja, *Ibidem*, s.181-182.

⁴⁰⁷ Wyrok TK z 19 maja 2011 r., K 20/09, OTK-A 2011/4/35.

efektywności oraz techniki prawodawczej⁴⁰⁸. Wobec przystąpienia Polski do wspólnoty europejskiej powstała nowa kategoria prawidłowej legislacji odnosząca się do zgodności z prawem wspólnotowym⁴⁰⁹. Ujednolicenie ze sobą tych norm jest zagadnieniem kłopotliwym po dzień dzisiejszy. Osiągnięcie tego celu jest tym trudniejsze, wzięwszy pod uwagę niebudzącą już chyba wątpliwości ocenę, że prawo podatkowe jest wysoce skomplikowane i dość często występuje w niej wewnętrzna niespójność⁴¹⁰.

Oprócz prawodawcy, którego uprawnienia wynikają z przepisów powszechnych, w ramach kontroli nad działalnością prawodawczą istnieje tzw. „prawodawca negatywny”. Nazywane są tak sądy oraz trybunały, których rolą jest między innymi prawo do kontroli stanowionego prawa a kompetencje sięgają oceny działalności legislacyjnej z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi czy prawem krajowym wraz z upoważnieniem do uchylania ustaw czy aktów prawa miejscowego. Zadaniem prawodawcy negatywnego jest między innymi spowodowanie utraty mocy obowiązującej określonej wadliwej normy przez wyeliminowanie jej z tekstów prawnych, czy wskazanie przepisów, które tracą moc obowiązującą. Prawodawca ten nie ma jednak uprawnień do działań pozytywnych oraz oceny celowości i trafności rozwiązań prawodawczych⁴¹¹. Opisane kompetencje odnoszą się głównie do Trybunału Konstytucyjnego, ale w pewnym zakresie odnoszą się one do sądów administracyjnych, których zakres kompetencji sięga kontrolowania aktów prawa miejscowego.

Powyżej opisane dyrektywy przybierające postać konstytucyjnych adresowane są w pierwszym rzędzie do organów władzy prawodawczej, które w swoich kompetencjach mają uprawnienie prawotwórcze, ale i nie tylko. Można stwierdzić, że owe nakazy kierowane są do wszystkich podmiotów władzy publicznej, których obowiązkiem jest działać w granicach swoich kompetencji dbając, aby prawa jednostki nie zostały w sposób samowolny i arbitralny naruszone przez proces normotwórczy i wykładniczy. Nie ulega wątpliwości, że reguły mają za zadanie zabezpieczać przed lekceważeniem praw obywatelskich, aby przeciwdziałać instrumentalnemu traktowaniu prawa przez jego adresatów w granicach przysługujących im uprawnień. System prawa powinien być spójny, stabilny, funkcjonalny i przejrzysty a wartości, jakie niesie za sobą winny być powszechnie uznawane. Powstaje pytanie o to, czy i w jakim

⁴⁰⁸ S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 2001., s. 124.

⁴⁰⁹ Obecnie chodzi o prawo unijne.

⁴¹⁰ H. Dzwonkowski, *Magia, metafizyka i normy prawa podatkowego*, Państwo i Prawo, 2004, nr 8, s. 30-47.

⁴¹¹ S. Pawłowski, *Sąd administracyjny jako „negatywny legislator administracyjny”* [w:] *Legislacja administracyjna. Teoria, orzecznictwo, praktyka*, M. Stahl, Z. Duniewska (red.), Warszawa 2012, s. 528.

stopniu powszechnie obowiązujące prawo spełnia wszystkie z tych warunków w oczekiwanym stopniu?

Współczesne prawo podatkowe charakteryzuje się trzema istotnymi cechami:

a) bezprecedensowym wzrostem liczby stanowionych przepisów prawa oraz burzliwym rozwojem pozaustrojowych form regulacji prawnopodatkowych (*soft law*), b) kryzysem koncepcyjnym, w którym nowe regulacje nie przynoszą zapowiadanych efektywności fiskalnych, c) ogólnym spadkiem efektywności fiskalnej systemu podatkowego mierzonym udziałem dochodów z podatku w przychodach oraz wysokości luki podatkowej⁴¹².

Polskie prawo od długiego czasu jest poddawane nieustannym fundamentalnym i jednocześnie chaotycznym zmianom, zaś do najbardziej dotkliwych wad polskiego prawodawstwa należą: nadmiar regulacji prawnych, niestabilność prawa, niespójność unormowań, nieprzejrzystość systemu prawnego, niski poziom techniczno-legislacyjny⁴¹³. System tworzenia prawa to także swego rodzaju sztuka jego tworzenia z uwzględnieniem zróżnicowanego charakteru. Słyszalne są głosy o kryzysie prawa, który jako zagrożenie ładu i porządku będącego wynikiem nieznajomości i nieprzestrzegania prawa jest zarzutem aktualnym, podobnie jak to, że kryzys ten spowodowany jest przez samo prawo i jego „patologizację”, czyli nadmierną jurydyzację życia, instrumentalnego traktowania prawa zarówno przez stosujących prawo, jak i samego ustawodawcę, a także jako brak legitymizacji oraz niedostatku moralności prawa⁴¹⁴. Jurydyzacja, o której tu mowa polega na regulacji przez ustawodawcę niemal każdej dziedziny życia wynikająca z założenia, że bez normatywizacji nie mogłyby się one rozwijać.

5.2. PRAWO I ORZECZNICTWO EUROPEJSKIE

Prawodawstwo oraz orzecznictwo europejskie jest niezwykle istotne dla kształtowania systemu prawnego Europy. Poszczególne zasady przyjęte w polskim prawodawstwie mają swoje głębokie uzasadnienie na gruncie konwencji, traktatów, czy dyrektyw, które wprost wpływają na kształt prawa krajowego państw członkowskich. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (daje: TSUE) wielokrotnie zajmował się rozstrzyganiem problemów na tle prawa

⁴¹² W. Modzelewski, *Dysfunkcje procesu stanowienia prawa podatkowego i ich wpływ na efektywność fiskalną systemu*, Studia Prawnoustrojowe, 2025, nr 70, s. 281.

⁴¹³ S. Wronkowska, *Proces prawodawczy dwóch dekad - sukcesy i niepowodzenia*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, 2009, nr 2, s. 116.

⁴¹⁴ J. Kochanowski, *Jak powinno być tworzone prawo w Polsce? Reforma procesu stanowienia prawa - Rada Stanu. Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich na zebraniu Polskiego Towarzystwa Legislacji w dniu 18.04.2008 r.*

podatkowego ze stykiem z prawem karnym czy karnoskarbowym powstałych wśród członków Unii Europejskiej kształtując wspólnotową linię orzeczniczą. Podwaliny europejskich standardów ochrony pewności prawa powstawały wiele lat temu podkreślając konieczność ochrony uzasadnionych oczekiwań jednostki jako podstawowej zasady prawa europejskiego⁴¹⁵.

Jakość prawa i przestrzeganie praw obywatelskich są filarami prawa europejskiego. Zasada pewności prawa jest bezspornie zasadą ogólną prawa Unii Europejskiej⁴¹⁶. W odniesieniu do pewności prawa i uzasadnionych oczekiwań obywateli co do jakości prawa TSUE w ostatnim czasie uznał, że pewność prawa, która jest zasadą ogólną prawa Unii rozgałęzia się na zasadę proporcjonalności. W jej ramach państwa członkowskie muszą stosować środki, które umożliwiając im efektywne osiągnięcie celu realizowanego przez prawo krajowe, jednocześnie w jak najmniejszym stopniu zagrażają celom i zasadom wynikającym z odpowiednich przepisów Unii, co określają granice przypisywania odpowiedzialności podmiotów gospodarczych i odpowiadających za nie osób zarządzających, tj. osoby fizyczne muszą mieć możliwość, w ramach grożącej im sankcji, kwestionować nie tylko swoją odpowiedzialność, ale i podstawę odpowiedzialności podmiotu, za który mogą odpowiadać⁴¹⁷. O ile zatem uzasadnione jest, by środki stosowane przez państwa członkowskie zmierzały do jak najskuteczniejszej ochrony praw Skarbu Państwa, o tyle nie powinny one wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia tego celu⁴¹⁸. Odpowiedzialność osób trzecich (np. osób fizycznych za zobowiązania osób prawnych) nie może mieć charakteru absolutnego, a zakres tej odpowiedzialności powinien być określany przy pomocy zasady proporcjonalności oraz domniemania niewinności⁴¹⁹. Prawo powinno być pewne, nie dowolnie kształtowane bez uwzględnienia gwarancji obywatelskich.

Przewidywalność prawa jest rudymmentarna w kontekście art. 7 Traktatu z 7 lutego 1992 o Unii Europejskiej⁴²⁰ odnoszącego się do procedury zawieszania praw członków Unii Europejskiej, bowiem traktat stawia wyraźne warunki co do tego, że praworzędność (o której mowa także w art. 2 TUE) odnosi się do przewidywalnego systemu prawnego, w którym obywatele mają

⁴¹⁵ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich z 4 lipca 1973 r. 1/73 Westzucker GmbH v Einfuhr, ECLI identifier: ECLI:EU:C:1973:78, Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 14 października 1999 r. C-104/97 (Atlanta v. Wspólnota Europejska), ECR 1999 I-06983.

⁴¹⁶ K. Lasiński-Sulecki, *Multicentryczny system prawa a zasada pewności prawa*, [w:] Zasada pewności w prawie podatkowym, A. Kaźmierczak, A. Franczak (red.), Warszawa 2018, s. 85.

⁴¹⁷ Wyrok TSUE z 27 lutego 2025 r. w sprawie C-277/24, Ajdak, Dz.U.UE.C.2025.2175.

⁴¹⁸ Wyrok TSUE z 13 października 2022 r., Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika, C-1/21, EU:C:2022:788, pkt 73 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁴¹⁹ Wyrok TSUE z 30 kwietnia 2025 r. w sprawie C-278/24 (Genzyński), Dz.U.UE.C.2024.4447.

⁴²⁰ Dz.U.2004.90.864/30.

prawo do skutecznej ochrony, reguły prawne dotyczące obywatela muszą być określone jasno i precyzyjnie a skutki prawne muszą być możliwe do ustalenia przez jednostkę. Prawo Unii powinno być precyzyjne, a jego stosowanie przewidywalne dla podmiotów prawa. Owy imperatyw jest tym bardziej rygorystyczny, gdy chodzi o uregulowania, które mogą wiązać się ze skutkami finansowymi, w celu umożliwienia tego, aby zainteresowani zapoznali się dokładnie z zakresem nakładanych na nich obowiązków⁴²¹.

Podobnie organy krajowe (administracyjny, sądownoadministracyjny) nie mogą prowadzić do kwestionowania sytuacji zainteresowanego podatnika w nieskończoność. Zasada pewności prawa, która musi być przestrzegana przez państwa członkowskie przy wykonywaniu ich kompetencji, ma gwarantować przewidywalność sytuacji i wymaga tego, aby możliwość zakwestionowania sytuacji podatnika dotyczącej jego praw i obowiązków względem administracji podatkowej nie istniała w nieskończoność. Podatnik musi zatem mieć możliwość powołania się na określoną sytuację prawną. Ponadto wymogi wynikające z zastosowania zasady pewności prawa nie mają bezwzględnego charakteru. Państwa członkowskie powinny zatem zapewnić równowagę między nimi a innymi wymogami wynikającymi z ich przynależności do Unii⁴²².

Prawo unijne nakłada także wymóg zachowania zasady proporcjonalności, tj. aby w przypadku stosowania sankcji jej zakres nie wykraczał ponad to, co jest niezbędne i adekwatne dla osiągnięcia celów określonych normatywnie. Zasady proporcjonalności, sankcje wprowadzone w prawie krajowym nie mogą wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celów obejmujących zapewnienie prawidłowego poboru podatku i zapobieganie oszustwom podatkowym. Przy dokonywaniu oceny, czy sankcja jest zgodna z zasadą proporcjonalności, należy uwzględnić w szczególności charakter i wagę naruszenia, którego ukaraniu sankcja ta służy, oraz sposób ustalania jej kwoty⁴²³.

Zasada legalności także jest fundamentem prawa europejskiego. Szczególnie dobitnie widać to na kawie orzecznictwa dotyczącego przechodzenia sankcji prawa karnego na grunt prawa administracyjnego (tzw. *shiftingu*). Powoływanie w prawie krajowym sankcji quasi-karnych przeczy istocie prawa, w tym w szczególności prawa karnego, które musi mieć swoje granice. Poszanowanie wartości godności ludzkiej powinno prowadzić do powstrzymywania się przez

⁴²¹ Wyrok TSUE z 16 lutego 2022 r., w sprawie Węgry p. PE i RUE, C-156/21, ECLI:EU:C:2022:97.

⁴²² Wyrok TSUE z 13 lipca 2023 r. w sprawie C-615/21, Nepfeny-Toll, Dz.U.UE.C.2023.329.2.

⁴²³ Wyrok TSUE z 17 maja 2023 r. w sprawie C-418/22 (SA Cezam), Dz.U.UE.C.2023.235.6, Wyrok TSUE z 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo;

prawodawcę od rozpowszechniania treści naruszających tę wartość⁴²⁴. Zasada pewności prawa oznacza w szczególności, że ustawa powinna jasno definiować naruszenia i grożące za nie kary, aby zapewnić przewidywalność w odniesieniu zarówno do zdefiniowania naruszenia, jak i określenia kary⁴²⁵. A zasada ustawowej określoności czynów zabronionych i kar ma również zastosowanie do sankcji niemających charakteru karnego⁴²⁶.

Problem sankcji quasi-karnych poruszony był w orzecznictwie TSUE wielokrotnie. Uznaje się, że penalny charakter sankcji administracyjnych nie uchyla praw i gwarancji obywateli, o jakich mowa w art. 6 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności z 4 listopada 1950 r.⁴²⁷ (dalej: EKPC) oraz Karcie Praw Podstawowych Unii Europejskiej z 7 grudnia 2000 r.⁴²⁸, które wymagają, aby wobec obywateli było jasna i jednoznaczna podstawa prawna, co należy rozumieć jako odwołanie się do zasady ustawowej określoności czynów zabronionych i kar, a zasada ta wymaga, aby uregulowania Unii jasno określały naruszenia oraz sankcje, jakie za nie grożą⁴²⁹. Poza „zasadniczym obszarem” prawa karnego gwarancje karnoprawne określone w art. 6 EKPC niekoniecznie muszą znaleźć zastosowanie w swym pełnym rygorze⁴³⁰.

W innym judykacie Trybunał orzekł, że art. 7 europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności nie gwarantuje stosowania z mocą wsteczną zmienionej regulacji, względniejszej dla sprawcy czynu zabronionego, jeżeli ową zmianę można uzasadnić jedynie zmianą okoliczności faktycznych po popełnieniu tego czynu i nie ma ona, wobec tego, znaczenia dla oceny czynu zabronionego jako takiego⁴³¹. Wyrok ten podkreślił, że to czy określona normatywnie sankcja ma charakter karny i powinny być do niej stosowane

⁴²⁴ Wyrok TSUE z 25 czerwca 2025 r. w połączonych sprawach C-555/23 (Makeleio) C-556/23 (Zougla SA/ESR), EU: C/2025/4429; Wyroki TSUE: z 28 czerwca 2012 r., Caronna, C-7/11, EU:C:2012:396, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo; z 24 marca 2021 r., Prefettura Ufficio territoriale del governo di Firenze, C-870/19 i C-871/19, EU:C:2021:233, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z 14 października 2021 r., Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării și Administrației, C-360/20, EU:C:2021:856, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo

⁴²⁵ Wyrok TSUE z 25 czerwca 2025 r. w połączonych sprawach C-555/23 (Makeleio) C-556/23 (Zougla SA/ESR), EU: C/2025/4429; Wyrok TSUE z 10 września 2024 r., Neves 77 Solutions, C-351/22, EU:C:2024:723, pkt 103 i przytoczone tam orzecznictwo

⁴²⁶ Wyrok TSUE z 28 października 2010 r., SGS Belgium i in., C-367/09, EU:C:2010:648, pkt 61 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁴²⁷ Dz.U. 1993, nr. 61, poz. 284 ze zm.

⁴²⁸ Dz. Urz. UE C 83 z 30.03.2010.

⁴²⁹ Wyrok TSUE z 11 lipca 2014 r. w sprawie Sprawa T-541/08 Sasol i in. P-ko Komisji Europejskiej, pkt 202, Wyrok TSUE z 29 marca 2011 r. w sprawie C-352/09 P ThyssenKrupp Nirosta przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-2359, pkt 80;

⁴³⁰ Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 23 listopada 2006 r. w sprawie Jussila przeciwko Finlandii, 73053/01, Recueil des arrêts et décisions 2006-XIV, § 43.

⁴³¹ Wyrok TSUE z 1 sierpnia 2025 r. w sprawie C-544/23 Sprawa C-544/23, BAJI Trans, EUR-Lex - 62023CA0544.

odpowiednie ochrony prawa karnego decydują jej funkcje represyjna i prewencyjna oraz surowość tej sankcji, nie zaś terminologia lub status w określonej procedurze karnej czy administracyjnej. Jeśli bowiem sankcja o charakterze administracyjnym jest w rzeczywistości karą o charakterze kryminalnym (w szczególności uwzględniając jej dolegliwość), sprawca powinien korzystać z szerokiej ochrony prawnej, jaka jest przewidziana dla postępowań karnych - zastosowanie znajduje zasada *lex mitior* (stosowanie prawa łagodniejszego)⁴³².

W zakresie względności obowiązującego prawa zastosowanie powinna znaleźć zasada działania wstecz ustawy względniejszej dla sprawcy. W orzecznictwie wyróżniono tzw. trzy kryteria Engla decydujące o rodzaju sankcji w przypadku odnoszącym się do sankcji quasi-karnych: klasyfikacja prawna czynu zabronionego w prawie krajowym, charakter czynu zabronionego oraz rodzaj i surowość kary powinny mieć decydujące znaczenie o tym, czy w procedurze administracyjnej mają być obywatelowi (sprawcy) zapewnione gwarancje ochrony praw takie, jakie przysługują w prawie karnym⁴³³. Przechodzenie, czyli „*shifting*” między tymi procedurami oraz określaniem rodzaju sankcji jest dostrzegalnym trendem orzecznictwem stawiającym na ochronę praw jednostki w starciu z organami państw członkowskich oraz organów wspólnotowych.

Z drugiej strony dopuszczalne jest złagodzenie wymogów wynikających z gwarancji prawno-karnych, gdy mają one zastosowanie do odpowiedzialności penalnej należącej do rdenia prawa karnego, przywołując przy tym zasadę proporcjonalności, jednak na krytyczną ocenę zasługuje jednak stosowanie tej zasady do tych gwarancji prawno-karnych, które nie mają charakteru zasad-dyrektyw i nie powinny podlegać stopniowaniu⁴³⁴.

ETPC stwierdził przy tym, że nie narusza art. 6 ust. 1 EKPC rozwiązanie prawne, zgodnie z którym kara administracyjna nakładana jest w pierwszej instancji przez organ administracyjny, pod warunkiem, że jego decyzja podlega pełnej kontroli przez organ sądowy. Na tle orzecznictwa europejskiego w kontekście administratywizacji prawa karnego podkreślana jest przede wszystkim zasada *ne bis in idem* zakazująca kumulacji karania za ten sam czyn w kontekście naruszeń obowiązków podatkowych, jakich skutki mogą odnosić się do prawa podatkowego, jak i prawa karnego. Zasady takie są niezgodne z prawem unijnym. Sankcje takie są możliwe wyłącznie, jeśli przepisy przewidują jasne i precyzyjne zasady

⁴³² Wyrok TSUE z 2 lutego 2021 r. w sprawie DB p-ko Consob, C-481/19, ECLI: ECLI:EU:C:2021:84.

⁴³³ Wyrok ETPCz z 8 czerwca 1976 r. w sprawie *Engel i Inni p. Holandii*, nr 5100/71, ECLI:CE:ECHR:1976:0608JUD000510071.

⁴³⁴ Wyrok ETPCz z 23 listopada 2006 r., C-97/21 Jussila p. Finlandii, LEX nr 520292795.

pozwalające przewidzieć taką łączną karę oraz zapewniają mechanizmy gwarantujące, że surowość wszystkich nałożonych sankcji będzie ograniczona do tego, co niezbędne⁴³⁵.

5.3. WOLUMEN PRAWODAWCZY

Proces prawodawczy w Polsce w ostatnich dekadach przechodził gruntowne zmiany, co odbiło swoje piętno na całym systemie prawnym. Wobec zmian ustrojowych i politycznych dokonywanych od 1989 r. w Polsce zmianom uległ system tworzenia prawa odchodząc od niejednolitego ośrodka podejmowania decyzji kierując się w stronę systemu opartego na mnogości ośrodków prawodawczych tworząc multicentryczny system prawny. Jakość stanowionego prawa w największej części zależy od inicjatora procesu oraz organu procedującego i ustanawiającego. Jakość jest wartością nieoderwalną od ilości prawa, jakie jest procedowane oraz uchwalane. Polski system prawotwórczy po reformie konstytucyjnej z 1997 r. nabrał cech modelu legalistycznego, dzięki ukonstytuowaniu demokratycznie wyłanianego Parlamentu, zmierzającego do wypracowania jasnych reguł i kompetencji do tworzenia prawa oraz umocowania skutecznych narzędzi kontroli legislacyjnej. Wstąpienie Polski do Unii Europejskiej również było kamieniem milowym dla systemu prawnego.

O jakości prawa może świadczyć ilość składających się na nie elementów. Ilość uchwalanego prawa w Polsce określić można odnosząc się do rozpiętości publikatorów, w szczególności Dziennika Ustaw. W 1989 r. liczba jego stron nie przekraczała 1000, w 1998 roku było to już 7492 strony, w 2001 r. wynosiło 13132, a w 2004 r. 21034. Po tym okresie nastąpiło ustabilizowanie na poziomie ok. 13000-17000 stron. Warto wskazać, że od zmian ustrojowych w 1989 r., kiedy uchwalono 90 ustaw, liczba uchwalanych tylko w randze ustawowej aktów prawnych systematycznie wzrastała. W 1998 r. uchwalono 98 ustaw, w 2001 - 241, w 2004 - 272, a w 2008 - 253⁴³⁶. Zaangażowanie organów posiadających inicjatywę ustawodawczą i korzystającej z niej w postaci zgłaszania do procedowania projektów aktów prawnych na przestrzeni ostatnich lat ulegało wyraźnej tendencji wzrostowej osiągając szczyt w roku 2012. W latach 2011 - 2015 odpowiednio zgłaszano następujące ilości projektów ustaw: 60, 374, 310, 293, 263. W latach 2015-2019 było to odpowiednio 62, 359, 338, 352 i 231⁴³⁷. W następnych latach liczby te oscylują między 253 (w 2024 r.) a 387 (w 2025 r.)⁴³⁸. Ograniczając tę kategorię do prawa podatkowego, w oficjalnym wykazie projektów ustaw w poszczególnych kadencjach

⁴³⁵ Wyrok TSUE z 4 maja 2023 r., w sprawie C-97/21 (MV-98), ECLI: ECLI:EU:C:2023:371.

⁴³⁶ S. Wronkowska, *Proces...* *op. cit.*, s. 116.

⁴³⁷ http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/page.xsp/prace_sejmu, dostęp w dniu 14.07.2025 r.

⁴³⁸ https://www.sejm.gov.pl/sejm10.nsf/page.xsp/prace_sejmu, dostęp w dniu 28.04.2026 r.

parlamentarnych pojawiły się odpowiednio: w VI kadencji Parlamentu (2007-2011) - 21 projektów ustaw, w tym 1 obywatelska inicjatywa i 1 projekt mający na celu wykonanie prawa Unii Europejskiej, w VII kadencji (2011-2015) - 15 projektów ustaw, w VIII kadencji (2015-2019) - 24 projekty ustaw, w tym 1 obywatelska inicjatywa, w IX kadencji (2019-2023)- 39 projektów ustaw. To pokazuje, że inicjatywa prawodawcza leży głównie po stronie samego prawodawcy, do rzadkości należą przypadki, kiedy prawodawca „wysłuchuje” inicjatyw innych osób.

Pierwsza kadencja Parlamentu (lata 1991-1993 r.) zaowocowała dużym zaangażowaniem legislacyjnym, jak się wówczas wydawało. Uchwalono 94 ustawy, z czego 63 (67%) akty prawne były ustawami nowelizującymi już obowiązujące. W drugiej kadencji (1993-1997 r.) posłowie i komisje zgłosili 826 projektów ustaw, co przełożyło się na uchwalenie 304 (65%) ustaw inicjowanych przez rząd, 189 (40%) przez posłów i tylko 56 (12%) ustaw, których projekty złożyły komisje z łącznie uchwalonych 473 ustaw, zaś 222 (47%) z nich były ustawami nowelizującymi już obowiązujące ustawy. Trzecia kadencja Sejmu (1997-2001) upływająca wobec nowo uchwalonej Konstytucji zaowocowała uchwaleniem 640 ustaw (z 1151 projektów), spośród których ponad 456 (71%) stanowiły projekty rządowe, 211 (33%) pochodziły z inicjatywy poselskiej oraz 66 (10%) będących projektami komisyjnymi. Wśród uchwalonych ustaw 369 aktów prawnych nowelizowało obowiązujące przepisy (58%). Kolejna kadencja polskiego Parlamentu (2015-2019) poskutkowała łącznie 923 ustawami (zgłoszono 1342 projekty), z czego 705 (ponad 76% wszystkich uchwalonych) stanowiły projekty rządowe, 483 (52%) poselskie oraz 48 (5%) komisyjnych. Aż 662 (72%) ustawy były przepisami nowelizującymi dotychczasowe przepisy. Kadencja lat 2019-2023 przyniosła 662 uchwalone ustawy (1016 projektów ustaw). Obecna kadencja (trwająca od 13 listopada 2023 r.) uchwaliła 458 ustaw (na 777 projektów)⁴³⁹.

Najczęstszą formą uchwalania nowego prawa od wielu lat w Polsce są rozporządzenia. W 1989 r. uchwalono niespełna 300 tego rodzaju aktów prawnych, w 2004 było to już 2.351. W latach 2012-2014 ich ilość oscylowała wokół 17.000-19.000 stron, w 2016 roku doszło do opublikowania w Dzienniku Ustaw ponad 28.200 stron, co stanowiło swoisty rekord legislacyjny. W świetle całej ilości uchwalanego prawa w 2019 r. aż 81% prawa zostało wprowadzone w formie rozporządzeń, zaś ustawy stanowiły 17% całości. Wziąwszy pod uwagę organy uprawnione do uchwalania nowego prawa nasuwa się wniosek, że rząd i jego

⁴³⁹ <https://www.sejm.gov.pl/Sejm10.nsf/agent.xsp?symbol=USTAWYALL&NrKadencji=10&NrPosiedzenia=54>
- stan na dzień 20 kwietnia 2026 r.

administracja są nawet 5-krotnie bardziej produktywne w porównaniu z Parlamentem, który jest przecież głównym organem prawodawczym. Wśród dziedzin objętych regulacjami uchwalanego w 2019 r. prawa wykonawczego sięgającego 17.500 stron rozporządzeń najwyższy wolumen stron dotyczył edukacji. W pierwszym rządzie dotyczy to Ministerstwa Edukacji Narodowej, które wydało do Dziennika Ustaw niemal 5.500 stron rozporządzeń, co stanowi niemal 1/3 wszystkich tego typu aktów prawnych uchwalonych tego roku. Wynik ten osiągnięto głównie dzięki rozporządzeniu Ministra Edukacji Narodowej z 16 maja 2019 r. w sprawie podstaw programowych kształcenia w zawodach szkolnictwa branżowego oraz dodatkowych umiejętności zawodowych w zakresie wybranych zawodów szkolnictwa branżowego⁴⁴⁰ liczącego wraz tabelarycznymi załącznikami 4.230 stron, a weszło ono w życie z dniem 1 września 2019 r., a na mocy rozporządzenia z 11 marca 2020 r. zostało już w znacznej części znowelizowane, co dało kolejne 175 maszynopisu opublikowanego w Dzienniku Ustaw. W czołówce „producentów rozporządzeń” uplasowały się także Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi (1.839 stron rozporządzeń), Ministerstwo Finansów (1.668 s.) oraz Rada Ministrów (1.341), Ministerstwo Sprawiedliwości osiągnęło wynik 416 stron maszynopisu rozporządzeń.

Od kilku lat corocznie przeprowadzane są badania pod tytułem „Barometr prawa”⁴⁴¹ mierzące stabilność otoczenia prawnego w Polsce, w szczególności przedmiotem badania jest proces legislacyjny. Według ostatnich danych w 2023 r. weszło w życie 34.405 stron maszynopisu nowych aktów prawnych, co stanowi wzrost o 8% w porównaniu do poprzedniego roku i było drugim najwyższym wynikiem w historii. Daje to ponad 93 strony codziennej lektury nowego prawa dla każdego obywatela, który chce być na bieżąco z uchwalanym prawem powszechnie obowiązującym. W życie weszły 553 nowe przepisy dla przedsiębiorców, a 1051 zmieniło swoje brzmienie. W tym samym czasie tylko 41 przepisów utraciło moc⁴⁴².

W dłuższej perspektywie wskazać należy, że od blisko 25 lat liczba uchwalanych aktów prawnych rosła nieprzerwanie, spowalniając jedynie w krótkich i sporadycznych momentach, często powiązanych z kalendarzem wyborów powszechnych. Szczytowy zakres legislacji w Polsce osiągnięto w 2016 r., w którym uchwalono ponad 35.000 (ok. 96 codziennej lektury) stron nowego prawa. Po tym okresie sytuacja uległa zatrzymaniu, w 2019 r. ilość ta była o 40%

⁴⁴⁰ Dz. U. z 2019, poz. 991 ze zm.

⁴⁴¹ Grant Thornton, *Barometr prawa. Analiza stabilności otoczenia prawnego w polskiej gospodarce - edycja 10*, Warszawa 2024, dostęp online: <https://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2024/03/Barometr-prawa-2024.pdf>, dostęp w dniu 28.04.2026 r.,

⁴⁴² *Ibidem*, s. 4.

mniejsza i był to trzeci rok z rzędu, kiedy produkcja prawa nieco się ustabilizowała na poziomie ok. 21000-23000 stron aktów prawnych (co daje ok. 60-63 strony dziennie). Pik z 2016 roku był poprzedzony względną stabilizacją w okresie 2012-2014 na poziomie 20000-21000 stron. W porównaniu do lat '90 XX wieku ilości te są wielokrotnie większe, co dowodzi temu, że proces nadregulacji prawodawczej występuje w Polsce od dłuższego czasu, a prognozy co do zatrzymania tego procesu nie są optymistyczne. Jak widać wśród organów posiadających ustawodawczą legitymację czynną nie spotyka się ze zrozumieniem argumentacja mająca na celu poprawę jakości prawa, w tym obniżenie ilości uchwalanych aktów prawnych.

Na tle innych europejskich krajów wśród „producentów prawa” Polska plasuje się w samej czołówce. Niemcy, których populacja sięga 83 milionów obywateli wskaźnik zmienności prawa (mierzony według tych samych zasad, co powyżej) jest przeszło 20 razy niższy niż u nas, a w Wielkiej Brytanii, której populacja jest 1,5 razy większa niż w Polsce objętość dzienników urzędowych jest około 7-krotnie mniejsza⁴⁴³. Druga w kolejności niestabilności prawa Słowenia cechuje się wskaźnikiem około dwukrotnie niższym niż Polska. Co ciekawe, nasi bliscy sąsiedzi: Węgry, Łotwa, Słowacja znacznie różnią się od nas w tych rankingach stabilności, zaś Litwa, Estonia czy Czechy należą do państw o najwyższej stabilności prawa w Europie⁴⁴⁴.

Na tle przedmiotu niniejszej rozprawy należy podkreślić, że jakość stanowionego prawa karnego jest poddawana krytyce. Wśród największych przewin, tzw. „grzechów głównych” mających bezpośrednie przełożenie na praktykę wymiaru sprawiedliwości wymienia się trzy podstawowe: 1. Nadmierna obszerność, 2. Nadmierne wewnętrzne przeregulowanie, 3. Brak stabilności⁴⁴⁵.

Nie inaczej jest na gruncie prawa finansowego. Polski prawodawca szczególną uwagę przywiązuje do tej gałęzi prawa. Przez to od wielu lat prawo podatkowe jest jedną z najczęściej zmienianych dziedzin prawa w ogóle. W pierwszych dwóch latach po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej prawodawca wprowadził łącznie ok. 250 stron ustaw podatkowych, z czego największa część dotyczyła ordynacji podatkowej. Nie był to jednak koniec systematycznego i dynamicznego wzrostu ilości stanowionego prawa. Znaczny wzrost prawodawstwa w tej dziedzinie zanotowano w 2008 r., kiedy to uchwalono 250 stron ustaw podatkowych, co

⁴⁴³ J. Kochanowski, *Jak powinno... op. cit.*

⁴⁴⁴ K. Goetz, R. Zubek, *Stanowienie prawa w Polsce: reguły legislacyjne a jakość ustawodawstwa*, Program Sprawne Państwo 2005, s. 8 i nast.

⁴⁴⁵ R. Zawłocki, *Traktat o złej sprawiedliwości*, Warszawa 2024, s. 142.

spowodowało wzrost względem poprzedniego roku o ok. 1.100%. W kolejnych latach liczba ta nie przekraczała 150 aż do 2015 r., który poskutkował ok. 300 stronami nowelizacji ustaw podatkowych. Rekordowy pod względem prawa podatkowego był 2018 r., w którym prawodawca uchwalił 362 strony ustaw podatkowych, które wiązały się z bardzo istotnymi zmianami w zakresie PIT, CIT, akcyzy a nawet samej ordynacji podatkowej. Warto jednak zaznaczyć, że prawodawca w tamtym czasie planował także dużą reformę VAT wprowadzającą nową matrycę stawek tego podatku, co finalnie nastąpiło w 2020 r. Rok 2019 przyniósł względne uspokojenie w prawie podatkowym przekładając się na 156 stron aktów prawnych rangi ustawowej. Liczby te w szerszej perspektywie ukazują stałą tendencję nieustannego mnożenia prawa. Na przykładzie prawa podatkowego, jako dziedziny niezmiennie leżącej wśród zainteresowań prawodawcy, można wskazać widoczne tendencje prawodawcze. Na przestrzeni półtorej roku od połowy 2018 r. do końca 2019 r. w odniesieniu do najważniejszych podatkowych aktów prawnych wprowadzono 417 stron nowelizacji. Do stanu początkowego liczącego 1.330 stron (na dzień 15.06.2018 r.) teksów jednolitych głównych ustaw podatkowych (ordynacja podatkowa, VAT, PIT, CIT, akcyza) przez te 18 miesięcy znowelizowano 31%, a w przypadku PIT niemal 37% tekstu jednolitego. Oznacza to, że przez półtorej roku prawodawca zmienił niemal jedną trzecią treści głównych ustaw prawa podatkowego.

Istotnym elementem jest czas prac parlamentarnych poświęconych na prace nad jedną ustawą. Należy zauważyć przy tym fakt, że najskuteczniejsze (pod względem przełożenia na późniejsze uchwalone akty prawne) są projekty rządowe, które nie zawsze wiążą się z ich uprzednim dokładnym przygotowaniem merytorycznym. W ostatnich latach również w tej materii doszło do głębokich zmian, bowiem od lat 2000-2005, kiedy średni okres prac nad jedną ustawą (liczony w dniach od wpłynięcia do Sejmu do podpisu Prezydenta) wynoszący ok. 198-200 dni przeobraził się w średnią 77 dni właściwą dla 2016 r., zaś w 2019 r. czas ten wyniósł średnio zaledwie 69 dni, co jest rekordowym wynikiem i ukazuje tendencję zmierzającą do metodycznego skrócenia procesu legislacyjnego w ogóle. Jest to trzy razy mniej czasu poświęconego na jedną ustawę, niż miało to miejsce w okolicach przełomu wieków. Wynik ten nie oznacza przy tym sytuacji wyłącznie negatywnej. Nie wszystkie bowiem ustawy wymagają długotrwałego procesu legislacyjnego, czasami wymogiem koniecznym jest działanie niezwłoczne. W przypadku prawa podatkowego zjawisko potrzeby jak najszybszej regulacji prawnej określonych zjawisk raczej nie występuje, chociaż ingerencje prawodawcy są nad wyraz liczne i traktowane właśnie jako zmiany wprowadzane z pośpiechem. Należy tutaj także

poczynić zastrzeżenie, że wprowadzenie istotnej zmiany nie wymaga znacznej ilości tekstu nowelizacyjnego, może się to odbyć w krótkim akcie prawnym.

W przypadku poszczególnych ustaw podatkowych na początku warto prześledzić cały proces legislacyjny na konkretnym przykładzie. 3 grudnia 2015 r. wpłynął do Sejmu poselski projekt ustawy o podatku od niektórych instytucji finansowych stanowiący nowy akt prawny, którego celem było wprowadzenie nowego podatku od aktywów niektórych instytucji finansowych. Ustawa ta została uchwalona przez Sejm 29 grudnia 2015 r., po czym Senat przed końcem roku wprowadził poprawki i skierował projekt do pracy w Komisji, która swoje sprawozdanie złożyła 12 stycznia 2016 r., a już 15 stycznia Sejm przyjął część poprawek i w uchwalonej przez siebie formie przekazał Prezydentowi ustawę do podpisu, co nastąpiło jeszcze tego samego dnia. W przypadku tej nowej daniny publicznej mającej obciążać instytucje finansowe, od wpływu projektu do podpisu uchwalonej już ustawy przez Prezydenta (włączając w to zgłoszone przez Senat poprawki i prace w komisji parlamentarnej) upłynęły 43 dni w okresie przełomu roku. Nowa ustawa podatkowa została przepracowana w czasie o 45% krótszym, niż w tamtym okresie stanowiła - i tak zbliżająca się do rekordu - średnia liczba dni procesu legislacyjnego w ogóle.

Sytuację ogólnego skrócenia tego procesu powoduje w dużej mierze coraz mniejsze angażowanie komisji parlamentarnych. Jeszcze w 2000 roku w przypadku 18% ustaw prace komisji kończyły się na I czytaniu projektu. Obecnie wynik ten sięga 31%, a zatem w blisko 1/3 ustawodawstwa właściwie nie uczestniczą komisje parlamentarne będące przecież doradczym organem parlamentarnym. Obrazu obecnej sytuacji legislacyjnej dopełniają działania Senatu, którego zaangażowanie na przestrzeni parunastu lat również uległo drastycznym zmianom, bowiem w 2000 r. w 29% skierowanych projektów Senat nie zgłaszał żadnych poprawek i stopniowo odsetek ten zwiększał się do 51% w 2014 r., 74% w 2017 r. aż osiągnął szczytowy wynik w 2019 r. sięgając aż 86% przypadków, w których Senat nie zgłosił poprawek do ustawy przegłosowanej w Sejmie. Ukazuje to tym samym, że tzw. wyższa izba Parlamentu w niewielkim zakresie angażuje się w proces legislacyjny.

Dla prawidłowości procesu legislacyjnego istotne są konsultacje publiczne mające zapewnić społeczny udział w bieżącym kształtowaniu systemu prawnego. W przypadku rządowych projektów istnieje wymóg uzgodnień i konsultacji publicznych oraz ich dokumentowania wraz ze wskazaniem ich wpływu na treść projektu zgodnie z §31 ust. 1 i nast. Uchwały nr 190 Rady

Ministrów z 29 października 2013 r., - Regulamin pracy Rady Ministrów⁴⁴⁶. W ostatnich latach ukształtowała się tendencja do pomijania tego obowiązku. Jeszcze w 2015 r. wobec 23% projektów brak było jakiegokolwiek dokumentacji dotyczących dokonanych konsultacji, zaś w przypadku 61% projektów brak było odniesienia się autorów do zewnętrznych opinii społecznych zgłaszanych do projektu, chociaż istnieje obowiązek w tym zakresie. Z biegiem kolejnych lat sytuacja uległa znacznemu pogorszeniu, bowiem w 2019 r. aż 44% wszystkich projektów nie doczekało się udokumentowania jakichkolwiek konsultacji społecznych, a w przypadku 40% projektów brak jest odpowiedzi na uwagi społeczne do projektu ustawy. Jedynie w przypadku 16% projektów rządowa administracja formalnie przeprowadziła i w jakiś sposób rozliczyła konsultacje społeczne, co jednak nie oznacza, że pomysły czy uwagi zgłoszone w tym trybie miały jakikolwiek wpływ na akt prawny. W rzeczywistości nie mają one niemal żadnego wpływu na prawodawstwo.

Za jakość prawa odpowiada między innymi ocena *ex post*, czyli oceny funkcjonowania uchwalonych przepisów po pewnym czasie ich wprowadzenia w życie. Znajduje to swoją podstawę prawną w §152 i nast. regulaminu pracy Rady Ministrów nakładającym obowiązek na właściwego członka Rady Ministrów do przygotowania takiej oceny funkcjonowania w określonych przypadkach. Na przestrzeni ostatnich lat przełożyło się to na 2 oceny *ex-post* (z 206 uchwalonych ustaw) w 2016 r., 1 ocenę (z 204 ustaw) w 2017 r., 3 oceny (z 262 ustaw) oraz 3 oceny *ex-post* (z 231 uchwalonych łącznie ustaw) w 2019 r. Oznacza to, że miarodajne narzędzie, którego praktyczne wykorzystywanie założył prawodawca w celu poprawy jakości systemu prawnego (również w celu uniknięcia nadprodukcji prawa, kiedy kilkakrotnie a nawet kilkunastokrotnie w ciągu jednego roku nowelizowana jest ta sama ustawa) i oceny podstaw do dalszych prac legislacyjnych nad danym aktem prawnym w ogóle nie jest wykorzystywane do celów powołanych, tj. sprawdzenia, czy uchwalone przepisy rangi ustawowej spełniły swoje zadania nałożone przez ustawodawcę. Uchwalane przepisy nie są w sposób metodologiczny i systemowy poddawane analizie już po ich wejściu w życie. Jeśli jednak zwrócimy uwagę na tę nikłą próbę i jej efekt to wskazać należy na to, że w czterech z dziewięciu ocen zarekomendowano nowelizację lub inną zmianę już funkcjonujących rozwiązań mające na celu wyeliminowanie błędnych rozwiązań i poprawę sytuacji w przyszłości.

Badając proces legislacyjny należy także zwrócić uwagę na jego ostatni, decydujący element, tj. przedłożenie ustawy Prezydentowi RP. Także na tym polu daje się dostrzec istotne zmiany.

⁴⁴⁶ M.P. 2026, poz. 404 ze zm.

Na przełomie wieków średni okres oczekiwania przyjętej ustawy na podpis Prezydenta wynosił 25 dni. W ostatnich latach czas ten skrócił się w latach 2016-18 do przedziału 11-12 dni osiągając w 2019 r. rekordowy wynik 10 dni, jakie średnio odnoszą się do czasu na podjęcie decyzji przez Prezydenta RP co do dalszych losów uchwalonych ustaw, które częstokroć liczą sobie nawet po kilkaset stron maszynopisu.

Powyższe statystyki pokazują, że od dłuższego czasu w polskim prawodawstwie dochodzi do niepożądanych zjawisk i ujawniające się wieloletnie tendencje wzmagają ten problem. Liczba uchwalanych przepisów jest zbyt duża w stosunku do potrzeb unormowania oraz możliwości ich efektywnego wykorzystania w życiu społecznym, jest nieadekwatna do możliwości ich przyswojenia i wyegzekwowania. Wzrost ilości uchwalanych aktów prawnych ma wiele przyczyn. Jedną z głównych przyczyn determinujących legislację w latach '80 i '90 były konieczne gruntowne reformy polityczne, społeczne czy gospodarcze. Uchwalenie Konstytucji RP spowodowało dodatkowy impuls regulacyjny dla wzrostu nowych ustaw. Następnie czynnikiem wymuszającym wielość regulacji jest konieczność dostosowania prawa polskiego do norm europejskich. Warto przy tym wskazać, że w pierwszym okresie po akcesji Polski do Unii Europejskiej, w okresie od 2003 r. do połowy kolejnego roku tylko 26% wszystkich projektów ustawowych miało na celu integrację z prawem wspólnotowym. Obecnie jednak jako główny powód strukturalnej nadregulacji normatywnej wymieniany jest nadmierny interwencjonizm państwa, który powoduje, że organy prawodawcze, w szczególności parlament spełniają rolę fabryki przepisów, zaś ich zakres głównie odnosi się do krótkookresowej działalności.

Nadmierna regulacja niesie ze sobą także skrócenie czasu jego procedowania. Przekłada się to na prawo wadliwe zarówno z punktu widzenia merytorycznego, jak i techniczno-legislacyjnego. O złej jakości stanowionego prawa może świadczyć fakt, że niektóre akty prawne są nowelizowane już w trakcie *vacatio legis*. Takim przykładem jest chociażby obowiązujący kodeks karny i ustawa wprowadzająca tę ustawę, którego pierwotna uchwalona treść jeszcze przed wejściem w życie w dniu 1 września 1998 r. na mocy obwieszczenia Prezesa Rady Ministrów o sprostowaniu błędów była zmieniana, zmieniano nadto datę wejścia w życie (pierwotna to 1 stycznia 1998 r.).

Nadprodukcja prawa jest problemem wielu współczesnych krajów, na których tle Polska lokuje się w czołówce europejskiej, chociaż nie jest liderem. Według statystyk z lat 2012-2014 Polska plasowała się na 4. miejscu w Europie ze średnią liczbą aktów prawnych przyjmowanych rocznie na poziomie 1.749, zaś liderzy - Włosi przyjmowali średnio 4.315 aktów prawnych

rocznie, Grecy średnio 3.731 a Wielka Brytania 3.368. Na drugim końcu skali znajdowała się Portugalia czy Szwecja, których średnie roczne nie przekraczały 120-140 aktów prawnych czy Niemcy, Belgia i Cypr, które nie przekraczały średnio 340-380 aktów rocznie. Uwzględniając długość aktów prawnych Polska lokuje się na podium ze średnim wynikiem 37.767 znaków, dłuższe akty prawne powstawały jedynie w Hiszpanii (ponad 54.000) oraz rekordowej Irlandii (ponad 82.000), najmniej aktów prawnych powstawało w Belgii (4.210 znaków), Bułgarii (5.631) i Austrii (6.396). W skali Europejskiej Polska jest liderem w niestabilności prawa tworząc 56-krotnie więcej prawa w jednym roku w porównaniu do Szwecji, 43-krotnie więcej niż Belgia, prawie 25-krotnie więcej niż Niemcy. Polska wyprzedza nawet słynące z biurokracji Włochy czy Grecję⁴⁴⁷. Polska w skali Europejskiej jest właściwie jedynym krajem, który znajduje się wśród liderów w każdej kategorii, począwszy od ilości stanowionych aktów prawnych, ich rozpiętości, jak i zmienności.

Przeregulowane ustawodawstwo to problem żywo dotyczący nie tylko Polski, ale Unii Europejskiej jako organu prawodawczego. Wypracowano już pewne instrumenty mające odwrócić ten stały już obraz. Pierwsze, na co wskazuje się, aby „odbić się” od nadregulacji to proces deregulacji, który to zabieg według badań pozwoliłby na redukcję ok. 40% ustaw⁴⁴⁸. Deregulacja mogłaby być skutecznym rozwiązaniem tak w odniesieniu do całych aktów prawnych, jak i zmniejszenia ich objętości. Druga rzecz to rzeczywista i dogłębna kontrola projektów w kontekście oceny skutków regulacji (OSR), która powinna opierać się na monitorowaniu funkcjonowania obowiązującego ustawodawstwa. Punktem wyjścia oceny skutków projektu musi być osadzenie planowanej ustawy w realiach obecnego prawa. Innym rozwiązaniem jest stosowanie tzw. „sunset clause” polegającej na automatycznej utracie mocy obowiązującego aktu prawnego, jeśli w określonym czasie nie zostanie wyrażona wyraźna wola utrzymania ich obowiązywania lub w przeznaczonym czasie nie zostaną wprowadzone w życie przepisy wykonawcze.

Stan nadregulacji jest widoczny od lat. Problemy polskiego prawodawstwa ujawniają się na każdym etapie procesu legislacyjnego, zarówno co do ilości jak i jakości prawa. Przedstawiane dane obrazują kryzys stanowionego w Polsce prawa, które to zjawisko utrzymało się przez ostatnich kilkanaście lat. Przyczyn takiego stanu rzeczy można upatrywać między innymi w zbyt częstych korektach prawa, nadmiernego regulowania rzeczywistości, w pośpiechu

⁴⁴⁷ <https://static.pb.pl/atta/2912-raport-gt-barometr-stabilnosci-otoczenia-prawnego-2016.pdf>.

⁴⁴⁸ *Mandelkern Group on Better Regulation, Final Report*, 2001, dostęp online: https://www.legislationline.org/download/action/download/id/2239/file/EU_MandelkernGroup_BetterReg_2001.pdf dostęp w dniu 14.07.2025 r.,

legislacyjnym, braku staranności w rzetelność procesu legislacyjnego, w szczególności w odniesieniu do konsultacji wewnętrznych i zewnętrznych, które determinują ciągle „naprawianie” tych samych aktów prawnych oraz brak oceny skutków uchwalanych norm. Niemale znaczenie ma także członkostwo w Unii Europejskiej, które wymusza inicjatywy legislacyjne w celu ujednolicenia prawa europejskiego.

Już kilkanaście lat temu wydany został raport zespołu urzędników Unii Europejskiej - Raport Mandelkerna, z którego wynika, że przepisów wspólnotowych jest aż o 40% za dużo⁴⁴⁹. Nadal aktualna pozostaje argumentacja przemawiająca za przyjmowaniem lepszej regulacji w ramach instytucji UE, aby proces legislacyjny stał się bardziej przejrzysty, otwarty i profesjonalny. Na konieczność stanowienia prawa o wysokiej jakości zwraca uwagę Komisja Europejska. W opracowaniu z 2016 r. pt. „Lepsze stanowienie prawa: silniejsza Unia dzięki lepszym wynikom” podnoszono, że tworzenie prawa ma zapewniać wymierne korzyści dla obywateli europejskich. Zauważa się krytykę za produkowanie nadmiernej ilości źle napisanych przepisów prawnych oraz ingerowanie w życie obywateli lub działalność przedsiębiorstw za pomocą nadmiernej liczby zbyt szczegółowych przepisów⁴⁵⁰. Komisja przyjęła dyrektywę mniejszego angażowania się w mniej istotne sprawy dla obywateli i działania przede wszystkim w przypadku największej konieczności oraz powstrzymanie wielu inicjatyw prawodawczych, które nie dają rękami korzystnego wpływu na obywateli.

Zaletą szerokiego regulowania życia społecznego poprzez prawo stanowione jest niewątpliwie jego określoność, nadająca granice prawom i obowiązkom wyznaczając granice wolności. Właściwe skonstruowanie prawa pozwala na zachowanie elastyczności, aby prawo miało szansę nadążać za zmianami społecznymi, gospodarczymi czy politycznymi i idącymi za tym potrzebami. Nadmiar ustanawianego prawa prowadzi do rozdźwięku między potrzebami a faktycznymi możliwościami adresatów, nadszarpuje fundamenty państwa prawnego. Nadmiar regulacji powoduje, że zaciera się funkcjonalna znajomość prawa. Mnogość regulacji prowadzi do sprowadzenia obowiązków państwa do formalnego ujęcia z upośledzeniem ich istoty, którą można odczytać w figurze filozoficznej, zgodnie z którą to prawo ma służyć ludziom, a nie odwrotnie. Obywatel w takiej sytuacji nie jest w stanie określić czy dane zachowanie mieści się w dozwolonym zakresie, z drugiej zaś strony organy publiczne korzystając z mnogości regulacji mogą zbyt łatwo sięgać po represje wobec obywateli.

⁴⁴⁹ Mandelkern Group... *op. cit.*

⁴⁵⁰ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:52016DC0615>, dostęp w dniu 14.07.2025 r.

Im więcej norm regulujących dany zakres życia społecznego tym trudniej o spójność, jednoznaczność i stabilność. Efektem ubocznym jest demotywujący wpływ kolejnych regulacji na obywateli. Jeśli adresat normy prawnej nie jest w stanie zapoznać się z jej treścią to nie jest więc w stanie, bez pomocy fachowców, określić zakresu swoich praw i obowiązków wynikających z obowiązujących norm⁴⁵¹. Jeśli struktury normatywne są zbyt skomplikowane to rozgraniczenie działań dozwolonych od niedozwolonych może być zadaniem niemożliwym do rozstrzygnięcia bez narażania na niebezpieczeństwo represji nawet dla specjalisty.

5.4. (NIE)STABILNOŚĆ PRAWA

Stabilność systemu prawnego, czyli taka sytuacja, w której jego poszczególne, istotne elementy są niezmienną się przez dłuższy czas tworzy powszechne poczucie bezpieczeństwa prawnego oraz wpływa na ukształtowanie postaw społecznych. Pozwala to jego adresatom na planowanie i przewidywanie swoich zachowań mających skutki prawne. Stabilność nie jest jednak całkowitą niezmiennością prawa, z czym mamy na przykład do czynienia z tzw. prawem naturalnym czy prawem bożym, które raz ustanowione nie ulegają zmianom. W takich przypadkach można mówić o niezmienności prawa, a to pojęcie innej kategorii. Postęp cywilizacyjny wymusza pewne zmiany nawet w „stałych” dziedzinach, jak np. prawa człowieka⁴⁵².

Przeciwnym zjawiskiem jest niestabilność prawa, nazywana również inflacją prawa. Zjawisko to odnosi się do braku regularności prawa i jego ciągłych zmian. Wśród najczęstszych przyczyn inflacji prawa podaje się między innymi postępującą jurydyzację, czy zmiany polityczne, co powoduje wzmożenie prawodawczych działań poglądowych nowej władzy i traktowanie prawa jako narzędzia do regulowania pozycji poszczególnych grup społecznych, zawodowych lub grup interesów oraz przyczyn tkwiących w sposobie tworzenia prawa. Powodem niestabilności prawa jest również konieczność bardzo daleko idącego dostosowania prawa krajowego do prawa wspólnotowego czy brak właściwego „eksperckiego” doradczego głosu w procesie legislacyjnym oraz brak uwzględniania rzeczywistych potrzeb społecznych, co nierzadko powoduje konieczność nowelizowania przepisów. Wynika to także z braku instrumentów

⁴⁵¹ A. Zoll, *Główne grzechy w funkcjonowaniu państwa*, Referat wygłoszony na konferencji w Pałacu Prezydenckim pt. *Czy Polska jest państwem prawnym?* w dniu 15.10.2004 r.

⁴⁵² M.L. Best; zob. M. L. Best, *Can the Internet be a Human Right?*, *Human Rights & Human Welfare*, 2004, t. 4, s. 24; M. Zieliński, *Dostęp do Internetu jako prawo człowieka? W sprawie potrzeby nowej wolności w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, *Przegląd Sejmowy*, 2013, nr 4 (117), s. 21-22.

nakazujących dokonywanie oceny impulsów prawodawczych na etapie wstępnego nawet zarysu merytorycznego, aby uniknąć uchwalania złego prawa.

W ostatnich latach ponad 60% wszystkich uchwalanych przez polski Parlament ustaw stanowią nowelizacje. Najczęstszym przedmiotem nowelizacji są ustawy o powszechnym znaczeniu. Tytułem przykładu warto przytoczyć, że w latach 2007-2011, kiedy VI kadencja Sejmu uchwaliła 952 ustawy, nowelizacje stanowiły ok. 70% uchwalanego prawa. Niektóre akty prawne o formule kodeksowej lub zbliżonej do niej bywają nowelizowane w jednym roku nawet po kilka a nawet kilkunastokrotnie⁴⁵³.

Ilość nowelizowanego prawa dostarcza kolejnych problemów, z którymi każdy odbiorca musi się zmierzyć. Nowelizowanie kilku aktów prawnych jedną ustawą, z czym mamy do czynienia najczęściej, utrudnia przejrzyste i dziedzinowe porządkowanie prawa. Skutkiem tego zjawiska jest nie tyle zamierzona regulacja życia społecznego, ale generowanie norm, które już od początku mogą nie mieć szans na właściwą czy oczekiwaną przez prawodawcę reakcję adresatów. Taki tryb prawodawstwa nie da się pogodzić z żadną z uznawanych zasad techniki legislacyjnej czy w ogóle zasad prawodawstwa. Podnosi się, że jest to następstwo pochopnych decyzji i łatwości tworzenia prawa⁴⁵⁴. Brak stabilności powoduje często nachodzenie na siebie różnych norm i zmian, przez co śledzenie aktualnego ich brzmienia jest trudne, a ustawa jest nieczytelna, jej poznanie wymaga wzmoczonego wysiłku. Sytuacja ta stanowi właściwie zaprzeczenie porządkującej funkcji prawa stanowionego, które już nie tylko nie spełnia tej funkcji, ale bywa jej przeciwieństwem wprowadzając bezład.

Nie ma stabilności prawa bez stabilności prawodawcy. Im częstsze zmiany prawodawcy tym większa jest dekodyfikacja zmian wprowadzanych poprzednio. Pożądany system prawny opiera się na kulturze prawnej tych, którzy to prawo uchwalają i zachowaniu zasad prawidłowego procedowania oraz techniki legislacyjnej. Wewnętrzna kultura prawno-polityczna jest jednym z głównych elementów budujących system prawny. Drugi element odnosi się do zewnętrznych warunków, a te związane ze wstąpieniem Polski do wspólnoty europejskiej wydatnie wpłynęły na kształt prawa wewnętrznego. Wobec unifikacji unormowań wewnątrzwspólnotowych oczywista staje się przy tym teza, że współczesne państwa tracą pełną

⁴⁵³ Kodeks karny w 2011 r. zmieniany był 11-krotnie, w latach 2015-2026 nowelizowany łącznie 56-krotnie; Kodeks postępowania karnego w 2009 r. zmieniany był 13-krotnie, w latach 2015-2026 nowelizowany łącznie 70-krotnie; Kodeks karny skarbowy w 2017 r. zmieniany był 8-krotnie, w latach 2015-2026 nowelizowany łącznie 46-krotnie; Ordynacja podatkowa w 2019 r. zmieniana była 15-krotnie, w latach 2015-2026 nowelizowana łącznie 142-krotnie 2 stan na 20 kwietnia 2026 r.

⁴⁵⁴ S. Wronkowska, *Proces ... op. cit.*, s. 117.

swobodę legislacji⁴⁵⁵. Paradoksalnie wspólnotowość prawna dąży do ujednolicenia reguł na rozległym obszarze, chociaż w istocie destabilizuje dotychczasowy wewnętrzny porządek prawny państw. Mnogość tworzonych praw wpływających od kilku prawodawców: krajowego, międzynarodowego i wspólnotowego komplikuje system prawny, zwłaszcza w kontekście budowania stabilnego i spójnego systemu. Inny problem to jednocześnie procedowanie kilku projektów inicjowanych przez różne organy a dotyczące tej samej dziedziny prawa, co powoduje trudności w pracach legislacyjnych i negatywnie wpływa na wynik tego procesu⁴⁵⁶.

Regulacje dotyczące procesu stanowienia prawa i z nim związanych elementów - poza samą Konstytucją - znajdują swoje uregulowanie w szeregu aktów prawnych, w tym kilku ustawach⁴⁵⁷, rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów⁴⁵⁸, regulaminach izb parlamentarnych i dotyczących prac rządu⁴⁵⁹ oraz zbiorach pozanormatywnych dyrektyw wskazujących prawidłowość działań legislacyjnych oraz dokumentów programowych rządu⁴⁶⁰. Rozproszenie regulacji dotyczących stanowienia prawa uwzględnia różnorodność funkcji poszczególnych organów. Kłopotliwy jest jednak brak spójności pomiędzy poszczególnymi aktami, przez co trudno mówić o transparentnym procesie legislacyjnym. Co więcej, sam proces nowelizacyjny dotknięty jest coraz częściej ujawniającą się wadą fragmentaryzacji, często nowelizacje

⁴⁵⁵ *Ibidem*, s. 116.

⁴⁵⁶ Np. senacki projekt ustawy o zmianie ustawy o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych z 15 lipca 2019 r., druk sejmowy nr 3720 Sejmu VIII kadencji; poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych z 31 lipca 2019 r., druk sejmowy nr 3756 Sejmu VIII kadencji; poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych oraz niektórych innych ustaw z 30 sierpnia 2019 r., druk sejmowy nr 3843 Sejmu VIII kadencji. Żaden z projektów nie został uchwalony.

⁴⁵⁷ Ustawa z 8 sierpnia 1996 o Radzie Ministrów, Dz. U. 2025, poz. 780 ze zm., ustawa z 8 października 2010 r. o współpracy Rady Ministrów z Prezydentem Rzeczypospolitej Polskiej oraz Sejmem i Senatem w sprawach związanych z członkostwem Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej, Dz. U. 2024, poz. 1379, ustawa z 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej, Dz.U. 2025, poz. 1275 ze zm., ustawa z 24 lipca 2015 r. o Radzie Dialogu Społecznego i innych instytucjach dialogu społecznego, Dz. U. 2018, poz. 2232 ze zm., ustawa z 23 maja 1991 r. o organizacjach pracodawców, Dz.U. 2025, poz. 423, ustawa z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i wolontariacie, Dz. U. 2025, poz. 1338 ze zm., ustawa z 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz. U. 2022, poz. 902, ustawa z 7 lipca 2005 o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa, Dz. U. 2025, poz. 677 ze zm., ustawa z 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, Dz.U. 2019, poz. 1461.

⁴⁵⁸ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”.

⁴⁵⁹ Uchwała Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z 30 lipca 1992 r. - Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej M.P. 2022, poz. 990, uchwała Senatu Rzeczypospolitej Polskiej z 23 listopada 1990 r. - Regulamin Senatu, M.P. 2025, poz. 1251, uchwała nr 190 Rady Ministrów z 29 października 2013 r. - Regulamin pracy Rady Ministrów, M.P. 2026, poz. 404.

⁴⁶⁰ Między innymi Program „Lepsze regulacje 2015” przyjęty przez Radę Ministrów uchwałą nr 13/2013 z 22 stycznia 2013 r.; Wytyczne do przeprowadzenia oceny wpływu oraz konsultacji publicznych w ramach rządowego procesu legislacyjnego wydane przez Ministerstwo Gospodarki, dostęp on-line w dniu 17.05.2024 r.; Zasady konsultacji przeprowadzanych podczas przygotowywania dokumentów rządowych Ministerstwa Gospodarki z sierpnia 2009 r.; program „Reforma Regulacji” prowadzony przez administrację rządową, dostęp on-line w dniu 14.07.2025 r.

dokonywane w jednym, określonym kierunku. W rzeczywistości jedna nowelizacja wprowadza jednak zmiany do szeregu aktów prawnych pomijając problematykę wymagającą interwencji tych aktów, jeśli nie dotyczy to celu tego aktu nowelizacyjnego. Taki stan rzeczy powoduje pomijanie pozostałych wadliwości każdego z nowelizowanych aktów prawnych.

Zadaniem prawodawcy jest kształtowanie prawa. Prawodawca nie ma decydować się na niezmienność prawa, ale po to uzyskuje legitymację, aby prawo zmieniać w lepszym kierunku. Postawa „bezregulacji” nie jest oczekiwana wobec szybko zmieniającej się rzeczywistości, z jaką mamy do czynienia. Dla ogółu społeczeństwa kluczowa jest możliwość przewidzenia działalności prawodawczej, co jest osiągalne chociażby po określeniu zakresu zainteresowań prawodawcy przed podjęciem szczegółowych inicjatyw. Rada Ministrów obowiązana jest prowadzić wykaz prac legislacyjnych Rady Ministrów zgodnie z Art. 3 Ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa⁴⁶¹ odnoszący się do projektów ustawodawczych. Tworzy to swego rodzaju plany legislacyjne umożliwiając w pewnym zakresie przewidywanie możliwych zmian, co ma także wypełniać funkcje informacyjną wobec społeczeństwa.

Stabilność prawa opierać się powinna o badanie skutków regulacji. W polskim systemie prawnym nie ma powszechnego i normatywnego obowiązku oceny skutków regulacji. W obecnym kształcie i zaangażowaniu prawodawcy w ingerowanie w system prawny ocena taka powinna być obligatoryjnym elementem prac nad wszystkimi projektami aktów normatywnych na wzór chociażby Zasad techniki prawodawczej wydanej w formie rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w taki sposób, aby prawo tworzone już w oparciu o możliwość oceny jego skutków.

Monitorowanie rzeczywistości pod kątem skuteczności prawa to ważny element inicjatyw prawodawczych, dzięki któremu łatwiej ustalić jakie normy nie spełniają swoich funkcji i w jaki sposób dokonać naprawy warstwy normatywnej, co przybiera formę nowelizacyjną. Rozmiary nowelizowania prawa, z jakimi mamy do czynienia od lat są jednak bardzo sugestywne. Jeśli zamysłem prawodawcy (z założenia racjonalnego) przy nowelizowaniu norm dotychczas obowiązujących acz nieskutecznych jest poprawa jego skuteczności to ustawodawca dokonując kilkukrotnie, a nawet kilkunastokrotnie w ciągu roku nowelizacji tej samej dziedziny życia społecznego, każdorazowo wiedziony innymi bodźcami, całkowicie

⁴⁶¹ Dz.U. z 2025 r., poz. 677.

pomija podstawowe zasady jakościowego prawa, czyli jego stabilność i przewidywalność dla adresata, a to powoduje jego nieskuteczność.

Jako przykład niestabilności prawa polskiego warto wskazać na ustawę z 7 września 1991 r. o systemie oświaty. Jej pierwotnie uchwalony tekst liczył 19 stron. Od tamtej pory ustawa ta doczekała się ponad 120 nowelizacji, obecnie zaś liczy niemal 5-krotnie więcej tekstu. W czasie obowiązywania tej ustawy jak dotąd wydano ponad 810 aktów wykonawczych. Inny przykład: ordynacja podatkowa uchwalona w 1997 r. do drugiej połowy 2025 r. była zmieniana 255 ustawami nowelizującymi i wydano do niej 697 aktów wykonawczych. Kodeks karny z 1997 r. był jak dotychczas znowelizowany 115-krotnie, zaś kodeks karny skarbowy niemal 100 razy. Od końca 2013 roku, przez 10 lat ustawa o VAT zwiększyła swoją objętość (ilość stron tekstu) o 97%, ustawa o PIT o 85%, ustawa o podatku akcyzowym o 74%⁴⁶².

Taki stan rzeczywistości prawnej w Polsce ma daleko idące skutki społeczne. Społeczny odbiór niestabilności prawa polskiego jest jednoznaczny. W przeprowadzonych w 2017 r. badaniach dotyczących barier prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce za największą przeszkodę w prowadzeniu działalności wskazywano niestabilność prawa (66% w 2015 r. i aż 72% w 2017 r. respondentów grupy reprezentatywnej), na drugim zaś miejscu podawano nadmiar obowiązków biurokratycznych (odpowiednio 61% w 2015 i 66% w 2017 r.), dalej na skomplikowane prawo gospodarcze wskazywała ponad połowa badanych (49% i 56%). Na pytanie o wpływ barier w kontekście rozwoju przedsiębiorstw w Polsce najczęściej jako zdecydowanie ważne (80% respondentów) podnosiła niejasność przepisów prawa. Wszystkie pierwsze miejsca w tym rankingu barier zajęły kategorie prawne, czyli odpowiednio nieprzychylnie przedsiębiorcom prawo pracy (67%), wymogi administracyjne (58%), zbyt długi czas trwania postępowań w sądzie administracyjnym (50%). Dalej badaniu poddano ocenę braku otwarcia własnej działalności gospodarczej, gdzie poproszono badanych o wskazanie trzech najważniejszych powodów. Najwyższy odsetek osób podało za główną przyczynę ryzyko odpowiedzialności za ewentualne trudności i niepowodzenie firmy (61% w 2015 r., 74% w 2017 r.)⁴⁶³. Te elementy ukazują ogólny obraz braku zaufania obywateli do tworzonego i obowiązującego prawa, a skomplikowane prawo jest przeszkodą w podejmowaniu samodzielnych decyzji gospodarczych.

⁴⁶² Grant Thornton, *Barometr prawa ... 2024*, dostęp w dniu 28.04.2026 r.,

⁴⁶³ Maison&Parners, *Raport Bariery prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce*, Warszawa 2017, http://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2017/07/otn4e9_BadanieBarieryprowadzeniadzalnociogosp.wPolsce.pdf, dostęp w dniu 27.06.2025 r.

Dostrzegając wewnątrz krajowe trendy w tej dziedzinie, problematyką stanowienia prawa zajęła się Komisja Europejska, która w formie fakultatywnych rozwiązań proponowanych państwom wspólnotowym opracowała zasady lepszego stanowienia prawa⁴⁶⁴. Zwracają one uwagę, że stanowienie prawa nie jest celem samym w sobie, ale celem jest to, aby tworzyć przepisy dobrze ukierunkowane i prosto napisane, które wdrożone w życie mogą osiągnąć zamierzony cel w praktyce. Lepsze stanowienie prawa wymaga, aby przepisy prawne opracowywano przy zachowaniu pełnej znajomości skutków tej regulacji, w oparciu o dowody i dotychczasowe doświadczenia. Cel, jaki został postawiony przed instytucjami UE to poprawa jakości i przejrzystości stanowienia prawa, ustanawiania przepisów jedynie w przypadkach przynoszących oczywiste korzyści obywatelom i rezygnacja z przestarzałych i kosztownych przepisów⁴⁶⁵. Propozycje te należy ocenić pozytywnie, bowiem stanowią dodatkowy, wspólnotowy impuls do poprawy często zautomatyzowanych krajowych mechanizmów prawodawczych.

Porządek prawny jest multicentryczny, na co składają się normy prawne o różnym pochodzeniu i od różnych prawodawców. W literaturze przedmiotu podnosi się, że ostatnia dekada przyniosła zjawisko rozchwiania aksjologicznego polskiego systemu prawa, które jest efektem między innymi właśnie multicentryczności tego systemu⁴⁶⁶. Wielość prawodawców w zakresie wewnętrznym, jak i zewnętrznym wzmacnia ryzyko konfliktów na tle aksjologicznym i wpływa na brak stabilności prawa. Pewnym rozwiązaniem mogącym poprawić zastaną sytuację jest tworzenie prawa uwzględniającego całą systemowość normatywną, aby nowy kształt prawa współgrał z dotychczasowym, aby unikać wewnętrznej sprzeczności obowiązującego prawa. Same zmiany legislacji jednak nie są wystarczające, konieczna jest systemowość jako klucz stosowania prawa w każdorazowym przypadku z zachowaniem właściwego zakresu interpretacyjnego. Spełnienie tych progowych warunków może być drogą do zapewnienia oczekiwanej i właściwej ochrony praw jednostek.

⁴⁶⁴ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady Europejskiej i Rady: *Lepsze stanowienie prawa: silniejsza Unia dzięki lepszym wynikom*, Bruksela, 14.09.2016 r., COM(2016) 615 final, dostęp online <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0615&from=PL> dostęp w dniu 27.06.2025 r.

⁴⁶⁵ *Ibidem*, s. 11.

⁴⁶⁶ E. Kustra, *Aksjologiczne problemy tworzenia prawa a integracja europejska*, Studia z zakresu nauk prawnoustrojowych. Miscelanea 2015/5, s. 99; E. Łętowska, *Prawo w „płynnej nowoczesności”*, Państwo i Prawo, 2014, nr 3, s. 7 oraz s. 14-16.

5.5. RACJA BUDŻETOWA JAKO FISKALNY INTERES PAŃSTWA

Tworzenie prawa jest nie tylko procesem kształtowania stosunków i zachowań. Bodziec normatywny ma w założeniu wpłynąć na pewien fragment rzeczywistości. W świetle obowiązujących zasad prawidłowej legislacji zamiar prawodawcy powinien być jawny, jasny i wynikać z uzasadnienia projektu aktu prawnego. Już samo podjęcie decyzji o przygotowaniu projektu ustawy winno być poprzedzone analizą aktualnego stanu prawnego i określeniem przewidywanych skutków gospodarczych i finansowych każdego z rozważanych rozwiązań, a w przypadku podjęcia decyzji o przygotowaniu projektu ustawy należy określić cele, jakie zamierza się osiągnąć przez uchwalenie ustawy, sformułować prognozy i określić skutki finansowe poszczególnych rozwiązań prawnych oraz ustalić źródła ich pokrycia⁴⁶⁷. Tworzenie prawa jest procesem celowym a cele te powinny być wyznaczane racjonalnie, czyli między innymi winny uwzględniać obecny stan prawny, analizować możliwe kierunki ingerencji i ich skutki. Prawo podatkowe musi być tworzone w interesie publicznym, przez co należy rozumieć przede wszystkim realizację celu fiskalnego. Prawo to ma zapewnić oczekiwaną wysokość dochodów budżetowych, to jest cel nadrzędny⁴⁶⁸.

W przypadku powstania inicjatywy ustawodawczej, wnioskodawcy, przedkładając Sejmowi projekt ustawy, przedstawiają skutki finansowe jej wykonania⁴⁶⁹. Jest to jedyny konstytucyjny wymóg odnośnie wzorca projektu ustawy, dzięki czemu Parlament, jak i ogół społeczeństwa może poznać nie tylko same powody wniesienia projektu, ale i jego skutki finansowe. Tę część uzasadnienia można pominąć jedynie wtedy, gdy projekt nie wiąże się z obciążeniami budżetu państwa⁴⁷⁰, chociaż w rzeczywistości najczęściej wskazuje się, że dany akt prawny nie będzie rodził skutków finansowych. Dzieje się tak nawet w przypadkach, w których skutki te są oczywiste. Oznacza to, że w praktyce wymóg ten stosowany jest wadliwie. Współcześnie trudno jest mówić o kierunkowym działaniu prawodawcy w pojedynczym celu, bowiem właściwie zawsze ingerencja normatywna „wkracza” w różne cele, nierzadko przeciwstawne sobie. Jedną z głównych dziedzin życia, wokół której często koncentrują się najistotniejsze sprawy publiczne i prywatne, są finanse publiczne. To, że inicjatywa ustawodawcza nie dotyczy prawa finansowego wprost nie oznacza, że nie wywołuje skutków dla finansów publicznych.

⁴⁶⁷ §1 ust. 1 pkt 2 i 4 oraz §1 ust. 2 pkt 2,4 i 5 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 20 czerwca 2002 r., w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”.

⁴⁶⁸ W. Modzelewski, *Stanowienie...*, s. 45.

⁴⁶⁹ Art. 118 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.

⁴⁷⁰ Wyrok TK z 19 kwietnia 2006 r., K 6/06, OTK-A 2006/4/45.

Finanse publiczne jako zespół zjawisk związanych z gromadzeniem i podziałem środków pieniężnych przez organy władzy publicznej w związku z wykonywaniem władzy publicznej umożliwiają funkcjonowanie państwa i spełnianie przez niego swoich funkcji. W polskim budżecie dochody podatkowe stanowią ponad 89% dochodu budżetu państwa⁴⁷¹, a zatem współczesne państwo wolnorynkowe jest państwem podatkowym, stąd też nie jest zaskoczeniem, że w aktualnej polskiej ustawie karnoskarbowej czynu przeciwko obowiązkom podatkowym są ujęte jako pierwszy rozdział części szczególnej kodeksu⁴⁷². Zgrywa się to z podstawowymi funkcjami finansów publicznych, a w szczególności z funkcją fiskalną, której celem jest zapewnienie środków do funkcjonowania państwa. W tym zakresie prawo karne pełni funkcję gwarancyjną.

W tym znaczeniu racja budżetowa zmierzająca do zapewnienia odpowiedniego stanu finansów publicznych jest fundamentalna nie tylko dla poszczególnych gałęzi prawa finansowego, ale dla całego systemu prawnego z zapewnieniem konstytucyjnych kanonów na czele. Prawodawca nierzadko ustami inicjatorów postępowania korzysta z argumentacji pozafiskalnej uzasadniając zmiany w daninach - podpierając je koniecznością dbania np. o bezpieczeństwo na drogach publicznych czy ochronę zdrowia, co w żaden sposób nie „uszczuła” fiskalnego celu planowanej regulacji. Ustanowiony powszechny obowiązek utrzymywania państwa polskiego przez osoby pozostające pod jego władzą ma zapewnić państwu możliwość suwerennego funkcjonowania i wypełniania zadań dla dobra wspólnego⁴⁷³.

Racja budżetowa ma zapewniać stabilność fiskalną, którą niegdyś utożsamiano z wypłacalnością Skarbu Państwa. Obecnie akcentuje się także jej dodatkowe elementy, w tym zdolność państwa do dostarczenia społeczeństwu niezbędnych usług publicznych, a także możliwość adekwatnej reakcji na nowe wyzwania⁴⁷⁴. Zadaniem ustawodawcy jest takie kształtowanie systemu finansów publicznych, które zapewnia nie tylko systematyczne dochody na realizację wydatków, ale także wpływa na gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania adresatów norm prawa finansowego. Co istotne, zakres kontroli nad tymi działaniami jest ograniczony, bowiem nawet Trybunał Konstytucyjny nie jest uprawniony do oceny celowości poszczególnych rozwiązań podatkowych przyjętych przez ustawodawcę o ile nie ingeruje to

⁴⁷¹ *Sprawozdanie Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2024 r., tom I*, s. 15, dostęp on-line www.gov.pl.

⁴⁷² T. Oczkowski, *O niezamierzonej „dwukierunkowości” kodeksu karnego skarbowego w karaniu za zachowania godzące w obowiązki fiskalne*, *Palestra*, 2024, nr 9, s. 64.

⁴⁷³ M. Florczak-Wątor [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, P. Tuleja (red.), Warszawa 2019, komentarz do art. 84, teza 1, dostęp on-line.

⁴⁷⁴ P. Panfil, *Reguły i iluzje fiskalne w Polsce. Ujęcie prawnofinansowe*, Gdańsk 2021, s. 377.

w sposób oczywisty w inne normy, zasady lub wartości konstytucyjne⁴⁷⁵. Uprawnienia te wynikają z kompetencji ustawodawcy do samodzielnego decydowania o kształcie dochodów i wydatków państwa, zaś to, czy prawodawca wybrał najlepszy sposób dążenia do ustalonego celu w istocie nie podlega kontroli poza samym procesem ustawodawczym.

Swoboda ustawodawcy nie jest jednak dowolna. Daniny publiczne nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałyby się on instrumentem konfiskaty mienia⁴⁷⁶. Ustawodawca może wyłączać określone kategorie podmiotów z podlegania zasadzie powszechności opodatkowania tylko wówczas, gdy wymagają tego cele społeczno-gospodarcze wyrażające wartości chronione konstytucyjnie⁴⁷⁷. Prawo finansowe jest ograniczone koniecznością uwzględniania wartości konstytucyjnych w zakresie proporcjonalności, sprawiedliwości oraz prawidłowej legislacji. Ustawodawca, nakładając świadczenia publiczne, zobowiązany jest respektować - poza wymogiem nienaruszenia istoty praw i wolności konstytucyjnych - wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadę proporcjonalności⁴⁷⁸. Proporcjonalność doprecyzowana jest zgodnie z kanonami przydatności, konieczności i proporcjonalności *sensu stricto*⁴⁷⁹. Konstytucyjne wolności i prawa mają za zadanie gwarantować jednostkom ochronę przed nadmierną ingerencją państwa. Prawodawca może kształtować swobodnie system daninowy, ale musi uwzględniać proporcje, jakie pozostają między planowanym przez niego skutkiem, którym najczęściej jest przecież uzyskanie odpowiednich wpływów do budżetu a dolegliwością, jaką norma prawna wyrządzi jej adresatom.

Swoboda legislacyjna nie zwalnia prawodawcy z przestrzegania konstytucyjnych zasad stanowienia i wprowadzania w życie ustaw podatkowych, w szczególności zasad rzetelnej i prawidłowej procedury legislacyjnej. Wyjściowym i trwałym założeniem przy ocenie legislacji podatkowej jest przyjęcie względnej swobody ustawodawcy w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa, równoważonej istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego,

⁴⁷⁵ K. Działocha, *Uwagi do art. 84 Konstytucji RP* [w] *Konstytucja RP. Komentarz*, L. Garlicki, M. Zubik (red.), Warszawa 2003, t. 3, s. 3; Wyrok TK z 9 kwietnia 2002 r., K 21/01, OTK-A2002/2/17; Wyrok TK z 21 maja 2002 r., K 30/01, OTK-A 2002/3/32.

⁴⁷⁶ Wyrok TK z 5 stycznia 1999 r., K 27/98, OTK 1999/1/1.

⁴⁷⁷ Wyrok TK z 3 listopada 1998 r., K 12/98, OTK 1998/6/98.

⁴⁷⁸ Wyrok TK z 28 czerwca 2016 r., SK 31/14, OTK-A 2016/51.

⁴⁷⁹ K. Wojtyczek, *Granice ingerencji ustawodawczej w sferę praw człowieka w Konstytucji RP*, Kraków 1999, s. 150 i n.; A. Łabno, *Istota zasady proporcjonalności* [w:] *Zasada proporcjonalności w prawie karnym*, T. Dukiet-Nagórska (red.), Warszawa 2010, s. 24 i n.

a w szczególności szanowania zasad poprawnej legislacji⁴⁸⁰. Wśród zasad odnoszących się do przyzwoitej, prawidłowej legislacji Trybunał Konstytucyjny wyróżnił kilka podstawowych, takich jak: nakaz unikania rozwiązań zaskakujących obywatela unormowaniami niekorzystnie zmieniającymi jego sytuację w sposób, który stanowi zaskoczenie (pułapkę) dla podatnika⁴⁸¹, zakaz dokonywania zmian obciążeń podatkowych w ciągu roku⁴⁸², nakaz uwzględniania ochrony tzw. interesów w toku⁴⁸³, obowiązek poszanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, który w szczególności odnosi się do ustalenia odpowiedniej *vacatio legis*⁴⁸⁴ czy zakaz niedookreślenia istotnych elementów regulacji ustawowej⁴⁸⁵. Te zasady stanowią podstawową oś formułowania aktów prawnych, bez której trudno w ogóle mówić o prawidłowej legislacji sektora finansów publicznych. Państwo samo określa zadania publiczne i przyjmuje je do realizacji.

Ustawa podatkowa powinna być tak sformułowana, by na jej podstawie podatnik był w stanie określić treść swojego obowiązku podatkowego. Wśród wymogów dotyczących nowych projektów ustaw oraz innych aktów prawnych, których skutkiem finansowym może być zwiększenie wydatków lub zmniejszenie dochodów jednostek sektora finansów publicznych w stosunku do wielkości wynikających z obowiązujących przepisów wymienia się skutki finansowe projektu, źródeł sfinansowania oraz limitów wydatków związanych z projektem, o czym mowa w art. 50 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁴⁸⁶. Dlatego też cała sfera finansów publicznych podlega regulacjom ustawowym zapewniając jawność finansów publicznych. Badanie skutków finansowych oraz stosowanie zasad techniki prawodawczej stanowi dwa podstawowe elementy prawidłowej legislacji w każdej dziedzinie wzajemnie się uzupełniające.

Racja budżetowa bardzo wyraźnie daje o sobie znać w tych przypadkach, w których konieczne jest wprowadzenie mechanizmów korygujących na wypadek, gdyby wprowadzone przepisy, których skutkiem finansowym może być zmiana poziomu wydatków jednostek sektora

⁴⁸⁰ Wyrok TK z 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK-A 2002/3/33; Wyrok TK z 14 września 2001 r., SK 11/00, OTK 2001/6/166; Orzeczenie TK z 24 maja 1994 r., K 1/94, OTK 1994/1/10.

⁴⁸¹ Orzeczenie TK z 3 grudnia 1996 r., K 25/95, OTK 1996/6/52.

⁴⁸² Orzeczenie TK z 29 marca 1994 r., K 13/93, OTK 1994/1/6; Orzeczenie TK z 15 marca 1995 r., K 1/95; TK 1995/1/7; Orzeczenie TK z 28 grudnia 1995 r., K 28/95, OTK 1995/3/21; Wyrok TK z 15 lutego 2005 r., K 48/04, OTK-A 2005/2/15.

⁴⁸³ Wyrok TK z 25 listopada 1997 r., K 26/97, OTK 1997/5-6/64; Wyrok TK z 28 października 2015 r., K 21/14, OTK-A 2015/9/152.

⁴⁸⁴ Orzeczenie TK z 24 maja 1994 r. K 1/94, OTK 1994/1/10; Orzeczenie TK z 18 października 1994 r., K 2/94, OTK 1994/2/36; Wyrok TK z 10 lutego 2015 r., P 10/11, OTK-A 2015/2/13.

⁴⁸⁵ Wyrok TK z 11 maja 2004 r., K 4/03, OTK-A 2004/5/41; Postanowienie TK z 7 lipca 2004 r., SK 69/03, OTK-A 2004/7/75.

⁴⁸⁶ Dz.U. 2025, poz. 1483 ze zm.

finansów publicznych, przekroczyły lub powodowały zagrożenie przekroczenia przyjętego na dany rok budżetowy maksymalnego limitu wydatków. Zwraca się uwagę, że dla jakości procesu tworzenia prawa finansowego kluczowe są zdefiniowanie i określenie celów, które stawia się przed normami tego prawa⁴⁸⁷. Dzięki finansom publicznym i ich szerokiemu zakresowi łatwiej ustalić zakres przedmiotowy i podmiotowy regulacji. Problem jednak w tym, że często tworzenie prawa finansowego opiera się na chęci osiągnięcia doraźnych celów, co negatywnie wpływa na stabilność obowiązujących przepisów. Potwierdza się teza o łatwości i skuteczności osiągnięcia celów społecznych, politycznych i gospodarczych za pomocą nakazów i zakazów, uprawnień i obowiązków finansowoprawnych⁴⁸⁸. Powoduje to częste korzystanie z inicjatywy prawodawczej z tej gałęzi prawa i chociaż nie zawsze cel inicjatywy odnosi się wprost do finansów publicznych to ustanawianie opłat lub kar administracyjnych za złamanie określonych obowiązków jest już argumentem profinansowym leżącym u podstaw prawodawczych zachowań.

Dbałość o finanse publiczne, o ich jawność i przejrzystość jest jednym z fundamentów państwa prawnego, bez tego nie sposób prowadzić publicznej gospodarki finansowej. Jednym ze sposobów na utrzymanie jej, oprócz działań prawodawczych, jest ocenianie skutków finansowych przyjmowanych aktów prawnych (o charakterze generalnym jak i abstrakcyjnym), która to dyrektywa znajduje swoje źródło w ustawie o finansach publicznych⁴⁸⁹. Przyjmowane przez Radę Ministrów projekty ustaw oraz akty prawne, których skutki zachodzą na finanse publiczne mają obowiązek zawierać określenie wysokości tych skutków, wskazanie źródeł finansowania oraz opis celów nowych zadań i mierników określających stopień realizacji celów. Obligatoryjne jest także ustalenie maksymalnego limitu wydatków dla krótkoterminowo obowiązujących ustaw, czego nie może zmieniać wejście w życie przepisów wykonawczych. Ocena skutków leży wśród intencji ustawodawcy zakładającego określone rezultaty finansowe. Istotne jest jednak, że chociaż ustanowione zostaje prawo do pobierania danin i zostaje ono zamieszczone w budżecie państwa to nie stanowi to podstawy do roszczeń ani zobowiązań państwa wobec adresatów⁴⁹⁰. Jednocześnie w porządku prawnym rangi ustrojowej właściwie brakuje mechanizmu zobowiązującego poszczególne organy państwowe do podejmowania działań zmierzających do zreformowania i racjonalizowania finansów publicznych.

⁴⁸⁷ C. Kosikowski, *Legislacja finansowa*, Warszawa 1998, s. 8.

⁴⁸⁸ *Ibidem*, s. 19.

⁴⁸⁹ art. 50 ustawy o finansach publicznych.

⁴⁹⁰ art. 51 ustawy o finansach publicznych.

Uwzględnianie racji budżetowej w procesie legislacyjnym ma zatem nie tylko aspekt powodujący dążenie do zwiększenia wpływów publicznych, ale co równie ważne przekłada się na akty prawne powodujące wydatki publiczne na określone cele. Jasna przy tym jest bezpośrednia zależność między dochodami a wydatkami publicznymi, przez którą im większe są wydatki publiczne tym większe muszą być dochody. Zgodnie z prawem Wagnera wydatki publiczne posiadają tendencję do nieustannego wzrostu⁴⁹¹, przez co wymagają stale rosnących wpływów, a one nie mogą bezgranicznie rosnąć, są ograniczone społecznymi, ekonomicznymi i politycznymi granicami opodatkowania. Wśród czynników wywołujących to zjawisko wyróżnia się iluzje fiskalne⁴⁹². Potwierdzają to dane o wykonaniu budżetu państwa⁴⁹³, jak i dane sektora general government expenditure (wydatków sektora instytucji rządowych i samorządowych) - według obecnych szacunków Komisji Europejskiej polski dług instytucji rządowych i samorządowych będzie w średnim okresie stale wzrastał, aż osiągnie w 2035 roku nawet około 95% PKB⁴⁹⁴. Uzasadnienie pobierania danin publicznych ma swoje źródło nie tylko w samym władztwie publicznym przez co zapewnia się funkcję fiskalną i umożliwia państwu funkcjonowanie, ale także w impulsie wywoływania skutków nefiskalnych w różnym zakresie stosunków na tle społecznym, gospodarczym czy politycznym, który to aspekt jest kluczowy do indywidualnego rozpatrywania.

W Polsce każdy rodzaj obciążenia podatkowego i paropodatkowego jest traktowany odrębnie i w izolacji od pozostałych obciążeń daninowych⁴⁹⁵. Należy stwierdzić, że utrzymywanie systemu finansów publicznych na poziomie odpowiadającym potrzebom publicznym nie może odbywać się bez poszanowania zasad konstytucyjnych, podatkowych oraz zasad techniki prawodawczej, zaś jeśli system nie spełnia tych wymogów winien ulec właściwym zmianom, zaczynając od obowiązujących konstrukcji prawnych.

Sektor finansów publicznych od wielu lat wymaga reformy, mimo to brak jest prawodawczych inicjatyw zmierzających w tę stronę, zaś bardzo często mamy do czynienia z doraźnymi zmianami przepisów prawnych, które mają tymczasowo poprawić stan finansów publicznych. Zwraca się uwagę na konieczność reformy wydatków publicznych z uwagi na ich zakres,

⁴⁹¹ A. Wagner, *Three Extracts on Public Finance*; [w:] *Classics in the theory of public finance*, R.A. Musgrave, A.T. Peacock (red.), Nowy Jork 1958, s. 7-8.

⁴⁹² P. Panfil, *Reguły i iluzje fiskalne w Polsce. Ujęcie prawnofinansowe*, Gdańsk 2021, s. 184.

⁴⁹³ Według danych przedstawianych przez Departament Budżetu Państwa Ministerstwa Finansów wydatki budżetu państwa RP wynosiły: 294,9 mld zł (2010 r.), 331,7 mld zł (2015 r.), 504,9 mld zł (2020 r.).

⁴⁹⁴ https://economy-finance.ec.europa.eu/publications/debt-sustainability-monitor-2024_en, dostęp dnia 20.04.2026 r.

⁴⁹⁵ C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce (przyczyny, metodologia, kierunki i propozycje)*, Białystok 2011, s. 280.

strukturę, formy i źródła oraz metody finansowania z uwagi na ich wadliwość. Zakres wydatków publicznych jest zbyt szeroki, ponieważ zbyt szeroko i niepotrzebnie rozbudowane są zadania publiczne⁴⁹⁶. System podatkowy powinien przede wszystkim zapewniać pewien kompromis między celami fiskalnymi, gospodarczymi a społecznymi czy nawet socjalnymi w zakresie opodatkowania. Tymczasem rozstrzygnięcia o wydatkach państwa mają w znacznej mierze charakter polityczny, co stwarza niebezpieczeństwo preferowania w systemie podatkowym jego celów fiskalnych przy jednoczesnym ignorowaniu pozostałych celów, jakim potencjalnie podatki mogą służyć. Polityczne cele wydatków publicznych mogą nawet doprowadzać do adresowania ich do tych grup społecznych, które są potencjalnymi wyborcami ugrupowań politycznych będących u władzy⁴⁹⁷. Od wielu lat stan prawa finansowego nie tylko nie ulega oczekiwanej poprawie, ale także stale się pogarsza, co jest dostrzegalne nie tylko w doktrynie prawa finansowego⁴⁹⁸.

Ustawa o finansach publicznych zakłada, że uzasadnienie projektu budżetowego ma zawierać kierunki polityki fiskalnej, przewidywane wykonanie budżetu państwa oraz omówienie projektowanych przychodów i rozchodów oraz dochodów i wydatków budżetowych oraz omówienie przewidywanych dochodów i wydatków, nadwyżki lub deficytu oraz długu sektora finansów publicznych⁴⁹⁹. Wieloletni Plan Finansowy Państwa zawiera planowane działania i ich wpływ na poziom dochodów i wydatków sektora instytucji rządowych i samorządowych, w tym na długookresową stabilność finansów publicznych⁵⁰⁰.

Przyjęte rozwiązania ustawowe dotyczące dochodów publicznych wśród adresatów tych norm budzą dużo wątpliwości i są skomplikowane, adresaci nie są w stanie samodzielnie rozwiązywać zagadnień podatkowych bezpośrednio ich dotyczących i sytuacja ta pogłębia się od wielu lat. Instrumenty ochronne i te mające za zadanie informowanie społeczeństwa o planowanych i dokonywanych już zmianach nie przekładają się na poszerzanie wiedzy społeczeństwa i pomniejszenie wątpliwości co do obowiązującego prawa. Jako przykład warto przytoczyć, że Krajowa Informacja Skarbowa jako jednostka Krajowej Administracji Skarbowej prowadzi informację dla podatników oraz pracowników urzędów skarbowych dostępną w formie telefonicznej, mailowej czy w formie chaty, aby na bieżąco odpowiadać obywatelom na ich pytania i wątpliwości co do stanu prawnego. W 2007 r. ilość połączeń

⁴⁹⁶ C. Kosikowski, *Ibidem*, s. 25.

⁴⁹⁷ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 35.

⁴⁹⁸ I. Walencik, *Przywykliśmy do tego, że mamy złe prawo*, Rzeczpospolita z 17 stycznia 2011 r., s. C2.

⁴⁹⁹ Art. 142 pkt 3-6 ustawy o finansach publicznych.

⁵⁰⁰ Art. 104 ust. 2 pkt 2 ustawy o finansach publicznych.

telefonicznych podatników do KIS wynosiła 826.958, w 2015 r. osiągając 1.804.141 połączeń, a w 2023 r. sięgnęła rekordowej ilości 1.906.868 połączeń⁵⁰¹. Zdecydowana większość tych pytań dotyczyła VAT i PIT. Liczby te nie oddają pełnego obrazu pytań i wątpliwości, są dalece niedoszacowane. Nie ulega wątpliwości, że liczby te byłyby zdecydowanie wyższe, gdyby dostępność połączeń nie wiązała się najczęściej z długim oczekiwaniem w tzw. kolejce - „odbieralność” rozmów telefonicznych w 2019 r. wyniosła zaledwie 65,5% w skali roku, co oznacza, że co trzecia osoba w ogóle nie została obsłużona przez ten system, mimo, że sama podjęła inicjatywę. W 2023 r. odbieralność ta wyniosła już 81%. Podatnicy, ale także pracownicy urzędów skarbowych coraz częściej korzystają z tego instrumentu, aby pozyskać odpowiednią wiedzę i unikać odpowiedzialności. Z drugiej strony pokazuje to skalę niejasności i wątpliwości, jakie rodzi obowiązujące prawo podatkowe jednocześnie ujawniając jak wielka przestrzeń w zakresie wykonywania obowiązków informacyjnych ze strony organów publicznych jest niezagospodarowana, bowiem nierzadkie są przypadki, w których obywatel nie otrzyma pomocy czy wyjaśnienia, jakiego może i powinien oczekiwać od państwa.

5.6. WNIOSKI

Iura non in singulas personas, sed generaliter constituuntur - prawa nie stanowi się dla konkretnej osoby, lecz dla ogółu. Wydzwitek tej rzymskiej paremi w kontekście polskiego systemu prawnego jest nie tylko dosłowny w znaczeniu zakazu tworzenia prawa pod indywidualnego adresata, ale ma zastosowanie znacznie szersze, tj. wyraża zasadę, zgodnie z którą prawa nie powinno się stanowić dla odosobnionego, jednorazowego przepisu i pojedynczego celu realizując partykularne interesy, lecz dla pewnego ogółu, ogólnego dobra. Ogół ten, w przypadku prawa finansowego, można określić z jednej strony jako zespół obowiązków, jakie spoczywają na władzy publicznej związanej z utrzymaniem państwa i realizacją przez nie zadań publicznych - tę dyrektywę niewątpliwie polski prawodawca spełnia. Z drugiej strony ogół rozumiany być musi jako cały system prawny odnoszący się do obowiązków i praw obywatelskich, jakie przysługują społeczeństwu wobec prawodawcy, w szczególności w zakresie kreowania nowych obowiązków. W zakresie słuszności, racjonalności, spójności i prawidłowości konstruowania tychże pozostaje dużo do poprawy.

⁵⁰¹ Krajowa Informacja Skarbowa, *Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2023 r.*, Bielsko Biala 2024, dostęp online <https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja+o+dzia%C5%82alno%C5%9Bci+Krajowej+Informacji+Skarbowej+w+2023+roku>, dostęp w dniu 14.07.2025 r.

Obraz, jaki wyłania się z tej części pracy wskazuje, że hipoteza pracy co do złej jakości stanowienia prawa i ustanowionego prawa jest uzasadniona. Jednocześnie wyłania się pytanie - dlaczego prawodawca, który samemu nie przestrzega zasad prawidłowej legislacji, naciska na odpowiedzialność karną obywateli? Warto przy tym podkreślić, że w prawie podatkowym i prawie karnym skarbowym proces legislacyjny ma tym większe znaczenie, bowiem czyny o charakterze karnoskarbowym blankietowo odnoszące się do prawa podatkowego najczęściej nie mają źródła prawnonaturalnego a są czynem karalnym z woli ustawodawcy (*malum prohibitum*). Obowiązujące i wymagające przestrzegania prawo w tym zakresie zostało ustalone i nadane przez ustawodawcę i nie zawsze znajduje proste przełożenie na zasady powszechnie rozumianej sprawiedliwości, moralności czy słuszności. Prawodawca przy konstruowaniu przepisów prawa kieruje się określonymi celami. Często celem tym jest racja budżetowa, aby dopełnić fiskalny interes państwa. Co prawda prawodawca kieruje się ochroną finansów publicznych i to, jako prymat, jest akceptowalne wobec spełnienia minimum procedury legislacyjnej. Jednak aktualny (ugruntowywany z każdym kolejnym rokiem) obraz prawodawstwa jest jasny - prawo stanowione jest w ilości i jakości nieprzystających do akceptowalnych ram, ale jest także kontrskuteczne. Niska jakość prawa przekłada się na niską społeczną świadomość tego prawa.

W dyskursie publicznym od dłuższego czasu aktualny jest postulat dotyczący konieczności poprawy jakości prawa. Podstawą stawianej tezy jest dyrektywa zagwarantowania prawa zrozumiałego, stabilnego i możliwego do egzekwowania prawa stosowanego wobec społeczeństwa na co dzień przy jednoczesnym umożliwieniu spełniania funkcji państwa. Częste i drastyczne zmiany legislacyjne skłaniają się ku rozwiązywaniu bieżących problemów czy zagadnień, rzadziej pod uwagę brane są złożone problemy systemu prawnego wymagające gruntownej refleksji nad procesem legislacyjnym. Nadmierność regulacyjna, niewspółmierność obciążeń publicznoprawnych do możliwych korzyści płynących z obowiązującego prawa, duże ryzyko związane z możliwą odpowiedzialnością - to główne problemy, które obywatel musi wyważyć podejmując jakiegokolwiek kroki prawne i to niezależnie od jego wiedzy czy doświadczenia.

Racja budżetowa jest jedną z istotnych argumentacji powodujących zaangażowanie prawodawcze. Uchwalane prawodawstwo mające na uwadze głównie tę rację jest kształtowaniem wadliwym, bowiem ugruntowuje praktykę uwzględniania tymczasowych lub partykularnych interesów. Prawodawca coraz częściej wykorzystuje różnorodną argumentację pozafinansową i wprowadza regulacje mające wpływ na stan finansów publicznych, zarówno

co do dochodów jak i wydatków argumentując ją nierzeczywistymi celami. Jest to wprowadzanie obywateli w błąd. W doktrynie zjawisko to określa się mianem „iluzji fiskalnych”. Co istotne iluzje te wpływają na nieprawidłowe określenie przez wyborców dostępnych wariantów demokratycznego wyboru. Iluzje fiskalne stają się instrumentem, za pomocą którego można budować określone postawy wyborcze⁵⁰².

W obecnym stanie prawodawstwa mamy do czynienia z dużą swobodą rządu i parlamentu w kształtowaniu prawa. Z jednej strony możliwość decydowania o uchwalanym prawie leży wśród pryncypiów sprawowania władzy publicznej, z drugiej zaś daje duże pole do tworzenia norm jednostronnych, zachowujących interes władzy publicznej. Zgodzić się należy ze stwierdzeniem, że nawet demokratycznie wyłoniony prawodawca nie jest uprawniony do arbitralnego kształtowania prawa, traktowania go jedynie jako instrumentu do osiągania celów politycznych, które sam sobie dowolnie wyznacza⁵⁰³. Kiedy cechą procesu ustawodawczego jest zbytnia łatwość tworzenia i zmieniania prawa, dochodzi do zachwiania ról w procesie ustawodawczym, dezintegracji i nieekonomiczności potęgowanej niekompetencją personalną. Jednym ze skutków takiego stanu rzeczy jest bagatelizowanie procedury legislacyjnej nie mającej priorytetowego znaczenia w oczach prawodawcy.

Racja budżetowa prawodawstwa przejawia się we wpływach budżetowych, a te od wielu lat są największe z tytułu poboru podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób fizycznych⁵⁰⁴, które to podatki obciążają całe społeczeństwo. W tych fundamentalnych dla budżetu państwa podatkach rokrocznie dokonuje się nawet kilkunastu zmian przepisów bez przydawania właściwej rangi fundamentalnym zasadom, ponieważ przyjęte rozwiązania normatywne mają zapewniać głównie oczekiwane wpływy budżetowe. Nie da się tworzyć prawa zrozumianego powszechnie przy takiej nadregulacji, wysokiej drobiazgowości i braku jego klarowności, z jakimi mamy do czynienia w Polsce od wielu lat. Utrzymywanie takiej legislacji w dłuższej perspektywie powoduje nieodwracalne skutki dla systemu prawnego. System prawny nie może zachować spójności i przeobraża się w zbiór prawa *ad hoc* a nowe jego elementy, aby dostosować się do już obowiązujących, również tworzone dla osiągnięcia partykularnych lub doraźnych celów. Dokonuje się tego za pomocą metody „próbowania”

⁵⁰² P. Panfil, *Reguły i iluzje fiskalne w Polsce. Ujęcie prawnofinansowe*, Gdańsk 2021, s. 181-182.

⁵⁰³ S. Wronkowska, *Jednostka a władza prawodawcza. Przyczynek do dyskusji* [w:] *O prawach człowieka w podwójną rocznicę Paktów. Księga pamiątkowa A. Michalskiej*, T. Jasudowicz, C. Mik (red.), Toruń 1996, s. 73 i n.

⁵⁰⁴ W latach 2018-2020 były to odpowiednio ok. 111 mld, 122 mld, 119 mld (PIT) oraz 175 mld, 180 mld, 185 mld (VAT), w 2024 178 mld (PIT), 287 mld (VAT) - źródło: dane pochodzące z Ministerstwa Finansów: <https://www.gov.pl/web/finanse/wplywy-budzetowe>, dostęp on-line w dniu 13.05.2026 r.

pewnych rozwiązań bez orientacji na przyszłość i ewentualne skutki złego prawa. Prawo tym samym zatracą funkcję motywującą wobec podmiotów do nakazanego w normach prawnych zachowania.

Przytoczone w pracy badania pokazują, że prawo zniechęca obywateli do otwierania własnej działalności gospodarczej. Adresat przepisu prawa chociaż jest w stanie zapoznać się z jego treścią, czyli przeczytać określony tekst prawny to zdekodowanie kryjącej się pod nim normy i płynącego z niej obowiązującego zachowania, jest często niemożliwe. Adresat nie jest świadomy ilości norm, które obowiązują go w każdej sytuacji. Podobnie, osoba taka może nie zdołać, bez pomocy fachowców, określić zakresu swoich praw i obowiązków wynikających z obowiązujących go norm⁵⁰⁵.

Kryzys stanowionego prawa przekłada się na jego skuteczność. Obecny stan wymaga zdecydowanego wpływu na organy legislacyjne, aby te - nie dla własnego interesu, ale dobra wspólnego - dbały o spójność systemową i zaprzestanie nadmiernej jego „produkcji”. Nie da się uciec od oceny, że niskiej jakości prawo jest jedną z głównych przyczyn niskiej społecznej świadomości prawnej.

VI. ROZDZIAŁ VI - ODPOWIEDZIALNOŚĆ KARNOSKARBOWA W ŚWIELE OBOWIĄZYWANIA PRAWA PODATKOWEGO

6.1. SZCZEGÓLNE ZAGADNIENIA ODPOWIEDZIALNOŚCI KARNOSKARBOWEJ

6.1.1. *NULLUM CRIMEN SINE LEGE*

System prawny dla spójnego obszaru terytorialnego, jakim jest np. państwo, z założenia tworzy i łączy cały organizm współwystępujących obok siebie, uporządkowanych elementów. Jak zauważa Ryszard Mastalski istnieje bardzo silny związek stosowania prawa z jego tworzeniem. Procesy te są ze sobą integralnie związane, a między stanowieniem prawa, zwłaszcza regułami konstruowania tekstów prawnych oraz regułami jego interpretacji występują obustronne zależności. Podstawą decyzji dotyczących stosowania prawa jest bowiem reguła stanowienia jako rezultat decyzji prawotwórczej⁵⁰⁶. Jakość stanowionego prawa

⁵⁰⁵ A. Zoll, *Główne... op. cit.*

⁵⁰⁶ R. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016, s. 9.

siłą rzeczy wpływa na jego stosowanie i na odwrót, ponieważ prawem w istocie jest właśnie to, co jest nie tylko obowiązujące, ale i jest stosowane. Normy prawne są rezultatem procesów przestrzegania i stosowania prawa w ramach i na podstawie regulacji zawartych w obowiązujących aktach normatywnych⁵⁰⁷.

Przesłanki pociągnięcia do odpowiedzialności karnej skarbowej, funkcje prawa karnego skarbowego oraz cele i zasady tego typu postępowań pozostają zbliżone do regulacji przewidzianych dla przestępstw powszechnych. Niemniej jednak, opis karalnego zachowania pozostaje poza treścią przepisów kodeksu. Jest to rozwiązanie oczywiste, albowiem karnoskarbowa ocena zachowania związana jest m.in. z naruszeniem przepisów prawa podatkowego⁵⁰⁸. Od kilkunastu lat można zauważyć istotny wzrost przestępczości godzącej w efektywność podatkową⁵⁰⁹. Cechą specyficzną kodeksu karnego skarbowego jest to, że sankcjonuje on różnego rodzaju naruszenia obowiązków publicznoprawnych, a w szczególności naruszenia różnego rodzaju obowiązków podatkowych, z naczelnym obowiązkiem zapłaty należnego podatku. I w tym zakresie jest to również odrębna i także bardzo złożona gałąź prawa publicznego. Jednakże prawo podatkowe w bardzo ograniczonym zakresie operuje sankcjami za naruszenie wykonania określonych obowiązków podatkowych. W konsekwencji więc ciężar ochrony obowiązków podatkowych spoczywa właśnie na prawie karnym skarbowym⁵¹⁰.

Przepisy prawa karnego skarbowego określają zasady odpowiedzialności za naruszenie przepisów prawa podatkowego, celnego czy dewizowego. Odpowiedzialność ma charakter indywidualny i osobisty, tzn. że nie można ponosić zbiorowej odpowiedzialności, jak i nie można objąć odpowiedzialnością kogoś za inną osobę, a wymierzana kara powinna stanowić osobistą dolegliwość wobec sprawcy⁵¹¹. Co istotne, chociaż w Polsce obowiązuje ustawa o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, to jednak,

⁵⁰⁷ A. Korybski, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa. Elementy teorii*, A. Korybski, L. Leszczyński (red.), Warszawa 2015, s. 78.

⁵⁰⁸ T. Oczkowski, I. Zgoliński, *Kluczowe aspekty ścigania sprawców oszustw podatkowych*, Rocznik Nauk Prawnych, 2020, Tom XXX, nr 2, s. 77.

⁵⁰⁹ *Ibidem*, s. 78.

⁵¹⁰ T. Oczkowski, *O niezamierzonej „dwukierunkowości” Kodeksu Karnego Skarbowego w karaniu za zachowania godzące w obowiązki fiskalne*, Palestra, 2024, nr 09, s. 66.

⁵¹¹ K. Indeck, A. Liszewska, *Prawo karne materialne. Nauka o przestępstwie, karze i środkach penalnych*, Warszawa 2002, s. 36-37.

oceniając tę ustawę już z kilkunastoletniej perspektywy, można powiedzieć, że jej praktyczne znaczenie jest nikłe⁵¹².

Nullum crimen sine lege (nie ma przestępstwa bez ustawy) jako jedna z podstawowych zasad funkcjonowania państwa prawnego jest nie tylko dyrektywą konstytucyjną, ale wydatnie wpływa na stanowienie prawa, a dalej na jego interpretację. Zasada wymaga typizacji czynów zabronionych, maksymalnej ich określoności, zakazu analogii i wykładni rozszerzającej na niekorzyść sprawcy, zakazu pogarszania sytuacji prawnej sprawcy przez wsteczne działanie ustawy karnej, czy ustawowego określenia granic kary. Stanowi ona jedną z najistotniejszych zasad współczesnego prawa karnego i jest składnikiem koncepcji państwa prawnego⁵¹³. Wynikają z niej postulaty skierowane zarówno do ustawodawcy, jak i do podmiotów stosujących prawo.

Dyrektywą związaną z opisywaną zasadą jest zakaz wstecznego działania ustawy karnej. Ma ona kluczowe znaczenie wśród zasad odpowiedzialności karnej⁵¹⁴. Zasada ta została określona jako gwarancja ochrony prawnej przed arbitralnością oraz nadużyciami ze strony organów władzy publicznej, w tym dowolnością orzekania i sposobu wykonywania następstw czynów zabronionych, niewspółmierności tych następstw do winy i karygodności czynu⁵¹⁵. Dla współczesnego prawa karnego jest to najważniejsza zasada chroniąca jednostkę przed arbitralnym posługiwaniem się represją karną przez organy państwowe⁵¹⁶, określa się także, że jest to konstrukcyjna zasada odpowiedzialności karnej⁵¹⁷. Dla przypisania odpowiedzialności fundamentalne znaczenie ma stwierdzenie, że ustawowy opis czynu istnieje i że czyn odpowiada temu opisowi. Prawo karne musi być prawem pisany i zawarty w ustawie a kara za przestępstwo musi być określona i przewidziana we wcześniej wydanej ustawie⁵¹⁸ i nie powinno zapaść żadne orzeczenie realizujące odpowiedzialność karną, póki nie ustalono, że czyn je uzasadniający jest nadal zagrożony karą⁵¹⁹.

⁵¹² T. Oczkowski, *Rozważania o możliwości wypracowania modelu karania podmiotów zbiorowych*, Studia Iuridica Toruniensia, 2021, Tom XXVIII, s. 217.

⁵¹³ A. Zoll (red.), *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz, t. I*, Warszawa 2007, s. 34 i n.

⁵¹⁴ Wyrok TK z 16 marca 2011 r., K 35/08, OTK-A 2011/2/10.

⁵¹⁵ Wyrok TK z 26 listopada 2003 r., SK 22/02, OTK-A 2003/9/97; Wyrok TK z 5 maja 2004 r., P 2/03, OTK-A 2004/5/39.

⁵¹⁶ L. Gardocki, *Prawo karne*, Warszawa 2003, s. 13.

⁵¹⁷ M. Królikowski, [w:] *Kodeks karny, część ogólna. Komentarz, t. I*, M. Królikowski, R. Zawłocki (red.), Warszawa 2011, s. 84.

⁵¹⁸ P. Kokot, *Nullum crimen sine lege jako dyrektywa interpretacji tekstu prawnego* [w:] *Nullum crimen sine lege*, I. Sepioło (red.), Warszawa 2013, s. 7-10.

⁵¹⁹ Postanowienie SA w Krakowie z 3 grudnia 1998 r., II AKz 53/98, LEX nr 35274.

Przedmiotem regulacji w prawie podatkowym jest całokształt stosunków pomiędzy państwem a jednostką, których treścią jest obowiązek podatkowy. Jedną z podstawowych zasad prawa podatkowego jest ujęta w art. 217 Konstytucji zasada wyłączności oraz zupełności ustawy w regulacji podatków, zgodnie z którą wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie a do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny⁵²⁰. Niektóre mniej istotne elementy konstrukcyjne podatków (jak na przykład zwolnienia przedmiotowe) mogą być także regulowane w aktach prawa miejscowego. Problem ten pojawia się w podatkach i opłatach lokalnych (np. podatek od nieruchomości, leśny, rolny, od środków transportowych).

Prawo podatkowe nie działa wstecz. Pomińcie zakazu retroaktywności prowadziłyby do sytuacji, w której nowo ustanowione normy zmieniałyby zaistniałe już sytuacje prawne i ingerowałyby w to, co zostało już przez nie skonsumowane. Postępowanie podatnika podejmowane pod rządami aktualnie obowiązującego prawa oraz skutki tych zachowań powinny być uznawane także przez późniejszy, zmieniający się porządek prawny. Zasada ta nie ma przy tym charakteru bezwzględnego, możliwe jest w pewnych przypadkach odejście od niej zgodnie z art. 5 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych czy na podstawie §51 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. Trybunał Konstytucyjny uznał, że nie można wykluczyć, w szczególnych okolicznościach, dojścia do skutku ustawy z mocą wsteczną. Istotnym dla systemu prawnego przykładem retroaktywności prawa podatkowego była ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, która weszła w życie z dniem ogłoszenia, tj. 1 marca 1992 r. jednak większość jej regulacji obowiązywała z mocą wsteczną od 1 stycznia 1992 r.⁵²¹. W tym przypadku obowiązywanie wsteczne dotyczyło całej ustawy, zaś wprowadzenie jej w trwającym roku podatkowym uzasadnione zostało koniecznością rozliczenia rocznego. Na gruncie prawa podatkowego zdarzają się tego rodzaju regulacje związane np. z koniecznością wprowadzania jednolitego systemu rozliczeniowego dla całego roku podatkowego.

⁵²⁰ Wyrok SN z 18 maja 2001 r., III RN 95/00, OSNP 2002/1/1; Wyrok NSA z 22 lutego 2006 r., I FSK 1074/05, ONSAiWSA 2006/5/136; Wyrok NSA z 21 stycznia 2021 r., I FSK 1311/20, LEX nr 3148692; Wyrok SN z 3 października 2003 r., III RN 42/01, OSNP 2004/12/202; Wyrok WSA w Krakowie z 20 marca 17 r., II SA/Kr 1393/16, LEX nr 2286158; Wyrok TK z 16 czerwca 1998 r., sygn. U 9/97, OTK ZU Nr 4/1998, poz. 51.

⁵²¹ Dz. U.2023, poz. 2805 ze zm.

Co do zasady wyróżnić można prymat ochrony praw obywatelskich, praw podatników mających chronić ogół adresatów przed wprowadzeniem w życie przepisów łamiących podstawowe zasady, takie jak zasada sprawiedliwości społecznej czy zasady demokracji, z której dalej wyłaniają się szczegółowe zasady chroniące podatników, tj. zasada zaufania do państwa i prawa, zasada jawności, pewności i określoności prawa oraz ochrony praw słusznie nabytych i interesów w toku. Prymat ten może jednak zostać przełamany w sytuacjach, w których wymaga tego interes publiczny, kiedy prawa podatników muszą ustąpić przed interesem państwa.

System prawny musi zakładać obowiązywanie zasady legalizmu, ponieważ dopuszczenie łamania prawa przez organy władzy publicznej podważa samą ideę prawa jako systemu wiążących norm postępowania⁵²². Obowiązywanie i ochrona praw podmiotowych i stosowanie uczciwych zasad gry w sprawach podatkowych są zatem wzruszalne, ale nie może to przekraczać granicy praworządności. Pytaniem o granicę dopuszczalności przedkładania interesów budżetowych ponad interesy podatników jest pytanie o to czy w przypadkach, w których prawa podatników były przez prawodawcę ograniczane, było to ostatnią i jedyną koniecznością, której prawodawca nie mógł uniknąć? Czy też była próba zasłonięcia lub naprawienia wadliwości poszczególnych elementów systemu prawnego powstałych w wyniku niedbałości czy niekompetencji prawodawcy? Tylko w pierwszym przypadku odpowiedź twierdząca jest zgodna z obowiązującym porządkiem prawnym, chociaż nie sposób oprzeć się ocenie, że to właśnie drugi przypadek jest rzeczywistym powodem naginania zasad legalizmu.

Kluczem do zrozumienia wagi legislacji jest ustalenie celu legislacyjnego, który, po wejściu w życie określonych norm będzie się gruntował między zasadami pewności i bezpieczeństwa prawa a jego elastycznością. Prawodawca ma wybór między wykładnią, która określa ściśle sformułowanie normy a koniecznością dostosowania przepisów do stale zmieniającej się rzeczywistości. Reguły konstruowania przepisów prawnych współkształtują reguły wykładni prawa, występują liczne zależności między techniką tworzenia prawa, zwłaszcza regułami konstruowania tekstu prawnego a regułami jego interpretowania, które odnoszą się do ustalenia zamysłu prawodawcy widocznego w konstrukcji norm. Brak świadomości tego związku powoduje bardzo często w polskiej praktyce prawodawczej, że twórcy prawa nieliczący się

⁵²² Wyrok TK z 16 marca 2011 r., K 35/08, OTK-A 2011/2/10.

z regułami techniki prawodawczej łamią równocześnie podstawowe zasady interpretacji prawa⁵²³.

Sankcje prawnokarne winny znajdować swoje uzasadnienie tylko tam, gdzie inne konsekwencje przewidziane w obowiązującym porządku prawnym za naruszenie lub narażenie określonego dobra na niebezpieczeństwo, w ramach właściwej gałęzi prawa nie są wystarczające⁵²⁴. Penalizowanie zachowań musi być zatem uzasadnione niezbędnością ochrony dóbr, które znajdują swoje uznanie w systemie prawnym i być ostatecznym narzędziem prawnym dla ochrony tychże. Nie ulega zatem wątpliwości, że prawo karne w sposób najdalej idący wkracza w prawa i wolności człowieka. Prawo karne skarbowe jest prawem represji czynu zewnętrznego, niezależnie od tego czy przyjmuje postać działania czy zaniechania. Rolą prawa karnego jest, aby chronić to, co wedle funkcjonującego systemu prawnego wymaga ochrony publicznej, także chronić obowiązujące normy innych gałęzi systemu prawnego, np. prawa podatkowego. Z drugiej jednak strony przepisy prawa karnego skarbowego są skonstruowane szeroko, otwarcie a takie ujęcie przepisów, nawet przy dokładnym opisie znamion przestępstwa, nie tylko zakłóca zasadę *nullum crimen sine lege*, ale wywołuje też niepewność co do zakresu kryminalizacji, jeśli przeciętny obywatel nie jest w stanie odnieść swojego określonego zachowania do blankietowej normy prawa karnego odwołującego się do prawa podatkowego.

6.1.2. *IGNORANTIA IURIS NOCET* W PRAWIE KARNYM SKARBOWYM

Przyjmuje się, że każdy obywatel zna obowiązujące i dotyczące jego sytuacji i zachowań prawo i nie może powoływać się na jego nieznajomość dla uzasadnienia własnych działań albo zaniechań. Świadomość prawa jest przecież konstrukcją intelektualną zmierzającą do ochrony samego siebie, to znaczy, że każdy ma prawo chronić się przed represją (w tym penalną) w ten sposób, aby poznać się na obowiązujących go prawach. Zasada znajduje umocowanie nie tylko normatywne, ale także w postaci ugruntowanego mandatu w świadomości społecznej, bo jako zasada jest częścią porządku prawnego, ale i społecznego.

Znajomość prawa zachodzić może wówczas, kiedy adresat danej normy prawnej przed dokonaniem określonej czynności jest świadomy wzoru postępowania narzucanego przez

⁵²³ R. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego po wejściu do Unii Europejskiej* [w:] *Przestępstwo-kara-polityka kryminalna. Problemy tworzenia i funkcjonowania prawa. Księga jubileuszowa z okazji 70. Rocznicy urodzin profesora Tomasza Kaczmarka*, Kraków 2006, s. 459.

⁵²⁴ J. Lachowski, A. Marek, *Prawo karne. Zarys problematyki*, Warszawa 2018, s. 19-20.

konkretny przepis prawny oraz zdaje sobie sprawę, iż narzucany sposób postępowania nie wynika z pozaprawnych systemów normatywnych, takich jak religia, moralność czy tradycja⁵²⁵. Społeczna wiedza o prawie sprowadza się w rzeczywistości do znajomości jedynie określonych zasad prawnych odnosząc się do kanonów pożądanego postępowania, a znajomość przepisów prawnych przypisuje się wykwalifikowanym prawnikom. To zasady prawa mają wyznaczać ogólny właściwy schemat postępowania i określać granicę między postępowaniem dozwolonym a zakazanym⁵²⁶. Za przyjęciem tej tezy przemawia fakt, że sama znajomość przepisów prawnych nie daje każdorazowo jasnego schematu postępowania. Dalej nawet wśród wykwalifikowanych prawników wiedza o prawie jest nie tylko zróżnicowana pod względem charakterystyki, ale jej jakości. Faktem jest zatem rozległa i powszechna nieznajomość podstaw zagadnień prawnych w społeczeństwie, nie mówiąc już o znajomości konkretnych przepisów prawa.

Przedsiębiorca posiłkujący się wiedzą ogólną wcale nie musi spełniać kryterium *ignorantia* częściej od zawodów, u których pewne reguły prawne są fundamentem zawodu, jak na przykład policjant, lekarz, nauczyciel, a w których to zawodach również powszechna jest nieznajomość prawa. Z tego punktu widzenia powyższy model definiowania znajomości prawa (Adama Podgóreckiego) wydaje się być bliższy rzeczywistości zastanej, ale w tym przypadku problemem jest typizacja podstawowych zasad prawa w ujęciu społecznym, bowiem to nie wiedza jednostki i jej osadzenie społeczne a powszechna orientacja i uwarunkowania mają decydować o poznaniu prawa, co niweluje znaczenie prawa pisanego, ale także tworzy niebezpieczeństwo braku możliwości takiej typizacji w ogóle, bowiem poza oczywistymi wyjątkami mającymi swoje źródło zakorzenione w odległej historii czy nawet w prawie naturalnym, zasady - w szczególności współcześnie - mogą być niemożliwe do określenia. Stwierdzić należy przy tym, że pojęcie znajomości prawa jest pojęciem problematycznym, które chociaż *prima facie* może być zrozumiałe to w przybliżeniu mnożą pytania nie zbliżając jednoznacznie do odpowiedzi. Problemy te mniej jednak dotyczą osobistych wyobrażeń adresata, ponieważ nieznajomość jest przede wszystkim faktem, nie oceną.

Ignorancja prawa jest tłem instytucji błędu co do prawa. Patrząc na to, że przestrzenie represji różnorodnych zachowań ujętych w formę legislacyjną stale się rozszerzają, coraz łatwiej właśnie o niewiedzę. Obowiązek posiadania wiedzy o prawie stanowionym jest powszechny,

⁵²⁵ M. Borucka-Arctowa, *O społecznym działaniu prawa*, Warszawa 1967, s. 97.

⁵²⁶ A. Podgórecki, *Społeczna znajomość prawa* [w:] *Poglądy społeczeństwa polskiego na moralność i prawo*, A. Podgórecki (red.), Warszawa 1971, s. 79.

a opisywaną zasadę uzupełnia zasada *ignorantia iuris non exculpat*, tj. nieznajomość prawa nie zwalnia z odpowiedzialności. Prawo karne skarbowe nie zmienia istoty kanonu odpowiedzialności opartej na indywidualnych uwarunkowaniach adresata, wprowadza jedynie pojedyncze szczególne przypadki ograniczające lub uchylające odpowiedzialność. Błąd co do prawa w modelu określonym w art. 10§4 k.k.s. opiera się na zasadzie ograniczonej relewancji błędu co do prawa. Błąd sprawcy co do karalności uchyla jego winę, a tym samym znosi jego odpowiedzialność karną⁵²⁷. Wskazuje się, że przepisy te od strony teoretycznej w istotny sposób ograniczają obowiązywanie przedmiotowej zasady odnoszącej się do każdej gałęzi prawa, bowiem gdyby obowiązywała ona bez zastrzeżeń, nie mogłoby być mowy o błędzie co do prawa jako okoliczności wyłączającej winę⁵²⁸. Uchylenie bądź łagodzenie odpowiedzialności karnej na zasadzie tych przepisów tworzy wyłom od zasady *ignorantia iuris semper nocet*, dzięki czemu jest to właśnie jedno zastrzeżenie mogące uchylać odpowiedzialność. W doktrynie podnoszono, że wprowadzenie do kodeksu karnego tego rodzaju okoliczności jest co najwyżej wyrazem pewnej tylko elegancji ustawodawcy, który manifestuje zasadę winy dopuszczając absolucję w przypadku, gdy nieświadomość bezprawności jest w ogóle niezawiniona. Nie jest to elegancja ryzykowna, gdyż przypadki zupełnie niezawinionej nieświadomości zdarzają się niezwykle rzadko⁵²⁹.

W przypadku kodeksu karnego skarbowego zasada *nullum crimen sine lege scripta* kładąca nacisk na prawo pisane nabiera szczególnego znaczenia ze względu na znaczną ilość przepisów rangi podstawowej wypełniających blankietowe typizacje przestępstw i wykroczeń skarbowych. Przyjmuje się bowiem, że w tego rodzaju konstrukcjach określenie typu czynu zabronionego następuje nie tylko w przepisie go statuującym, ale również w przepisach koniecznych do odczytania treści znamion ustawowych⁵³⁰. W odniesieniu do prawa podatkowego wobec istnienia obligatoryjnej formy nakładania podatków w formie ustawowej podzielić należy zapatrywanie, że wszędzie tam, gdzie realizacja znamion związana jest z naruszeniem przepisów rangi podstawowej, a które uchybiają konstytucyjnym wymogom stanowienia prawa administracyjnego, nie wchodzi w grę odpowiedzialność karnoskarbowa. W przypadkach zaś, w których z uwagi na specyfikę podatku (np. podatkach i opłatach lokalnych), stawki podatkowe ustalane są przez organ stanowiący JST w drodze uchwały

⁵²⁷ K. Frąckowiak, *Główne tezy... op. cit.*, s.41.

⁵²⁸ J. Giezek, [w:] *Prawo karne materialne. Część ogólna i szczególna*, M. Bojarski, J. Giezek, Z. Sienkiewicz (red.), Warszawa 2012, s. 216.

⁵²⁹ I. Andrejew, *Ustawowe znamiona czynu (...)*, s. 228.

⁵³⁰ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, komentarz do art. 1, teza 2, dostęp online.

będącej aktem prawa miejscowego, jeśli uchwała czyni zadość wymogom legislacyjnym w tym zakresie to odpowiedzialność karnoskarbowa również wchodzi w grę.

Wypełnianie blankietowego opisu typu czynu zabronionego obowiązkami wynikającymi z przepisów rangi podstawowej dopuszczalne jest w dwóch sytuacjach: po pierwsze tam, gdzie obowiązek nie dotyczy materii zastrzeżonej przepisami konstytucyjnymi dla ustaw, oraz po drugie tam, gdzie obowiązek wynikający z aktu normatywnego - mianowicie rozporządzenia - opiera się na delegacji ustawowej wedle kryteriów wskazanych w art. 92 ust. 1 Konstytucji RP (kryterium szczegółowości delegacji oraz wskazania celu wykonania ustawy)⁵³¹.

Uchwalonego prawa nie można jednak kwestionować w przypadku błędów takich jak: nadregulacja prawna, procedowanie projektów bez uwzględniania zasad techniki prawodawczej, czy wobec przemilczeń w tekście prawnym czy braku właściwych konsultacji społecznych. Podobnie rzecz się ma z pojęciami nieostrymi pojawiającymi się zarówno w prawie karnym, jak i prawie podatkowym stosunkowo często. W przypadku spełnienia warunku ugruntowanej w świadomości prawnej jednostek podstawy aksjologicznej określającej konkretny imperatyw, pojęcia te nie mogą być potraktowane jako nieidentyfikowalne, płynne. Chodzi głównie o granice, których prawodawca nie może przekroczyć przy legislacji ponieważ, prawo nie może być kształtowane poza kompetencje jego twórcy.

W przypadku prawa podatkowego fundamentalne znaczenie ma inna cecha - normy tej gałęzi są nad wyraz skomplikowane. Wejście w życie przepisów opodatkowujących pewne zdarzenia może mieć fasadowy charakter, gdyż osadzenie się przepisów w zastanej już rzeczywistości stosowania prawa może potrwać i przynieść różne skutki o charakterze interpretacyjnym. Tymczasem odpowiedzialność karna grozi od pierwszej chwili obowiązywania tego prawa i sama klauzula stosowania przepisów względniejszych dla sprawcy czy rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika znajdująca się w Ordynacji podatkowej nie jest wystarczającą ochroną. Istotą nieświadomości karalności czynu na gruncie art. 10§4 k.k.s. jest to, że sprawca nie mógł uniknąć błędu co do prawa, bowiem to nie on odpowiada za czyn zabroniony. Kodeks karny skarbowy odnosi się tylko do oględnej kategorii np. uchylania się od opodatkowania, co samo w sobie niewiele mówi o znamionach tego czynu w kontekście wyjaśnienia podstawy materialnoprawnej obowiązku podatkowego. Uchylanie się od opodatkowania musi mieć swoją podstawę w nakazie odprowadzenia podatku ujętego

⁵³¹ *Ibidem*.

w normach podatkowych, nie karnych. Zakres koniecznej znajomości przepisów prawa jest więc szeroki. Oprócz przepisów wewnętrznych np. w przypadku podatku VAT, kompetencje regulacyjne przysługują także prawu wspólnotowemu. W rzeczywistości jest to zakres przekraczający możliwości poznania nie tylko przeciętnego obywatela, ale i nierzadko osób zawodowo obcujących z prawem, w tym także prawników.

Adresat normy prawa karnego nie ma swobody interpretacji jednośnego nakazu czy zakazu. Interpretację tę przeprowadza w pierwszej kolejności ustawodawca, a następnie - w konkretnym przypadku - organy wymiaru sprawiedliwości. Nieznajomość prawa przez adresata jest pewnego rodzaju daleko idącą nieostrożnością, ale nie równa się przesądzeniu o odpowiedzialności karnej. Uwydatnia się przez to nadrzędność tych celów nad interesem jednostki rozumianym jako możność decydowania o samym sobie. Ustawodawca tworzy określone unormowania skierowane do jednostek w tym celu, aby chronić interes ogólny, powszechny czy indywidualny. Odpowiedzialność karna to m.in. spełnienie wymogu bezprawności i karalności, a te mogą mieć miejsce dopiero, kiedy współwystępują również z przypisaniem sprawcy popełnienia czynu i winy. Źródłem badania odpowiedzialności jest następująca forma: zachowanie nie jest negatywnie oceniane, bo jest bezprawne, ale jest bezprawne, ponieważ zostało negatywnie ocenione już wcześniej co najmniej przez prawodawcę.

Wiedza jest oczywiście kryterium indywidualnym i w tym znaczeniu błąd adresata jest subiektywny, gdyż dopiero po zdarzeniu można uzyskać informację o wiedzy sprawcy *tempore criminis*. Błąd w ocenie penalizacji nie jest samym mylnym stwierdzeniem faktu obowiązywania określonego przepisu lub jego nieobowiązywania, ale szeregu zależności, które wpływają na to, że adresat podlega tej regulacji a podjęte przez niego zachowanie jest bezprawne i karalne, co tworzy pewną całość, chociaż on sam może o tym nie wiedzieć i to nie z własnej winy i przy dołożeniu staranności. Błąd może działać także w drugą stronę - zachowanie nie jest karalne, mimo, że można uważać, że jego charakterystyka odpowiada charakterystyce desygnatów określeń użytych w ustawie. Każdorazowy błąd co do karalności jest błędem co do oceny zachowania w relacji z dobrem prawnym, które z punktu widzenia prawa karnego jest relewantne. W przypadku błędu co do prawa sprawca nie wie, jak to, co robi, ma się do obowiązującego prawa⁵³².

⁵³² J. Majewski, *Błąd co do kontratypu jako podstawa wyłączenia winy* [w:] *Okoliczności wyłączające winę. Materiały VI Bielańskiego Kolokwium Karnistycznego*, J. Majewski (red.), Toruń 2010, s. 23.

Zasada *ignorantia iuris nocet* jest honorowana przez prawo karne od wieków, nie jest zasadne zrywanie z nią, co mogłoby narażać porządek prawny i bezpieczeństwo publiczne na duże niebezpieczeństwo. Podważenie tej konwencji, a więc przyjęcie, że nieznajomość prawa tłumaczyć może określone działania bądź zaniechania prowadziłoby do negacji spójności i pewności prawa oraz do nieprzewidywalnych skutków w praktyce orzeczniczej⁵³³. Zasada ta jest tym bardziej istotna, im więcej jest nowych przepisów i im częściej mamy do czynienia z powołaniem nowym czynów karalnych. Art. 30 kodeksu karnego, podobnie jak i 10§4 k.k.s. jest zasadniczym ograniczeniem tej zasady od strony teoretycznej. Gdyby jednak zasada miała obowiązywać wprost to błąd co do prawa nie mógłby wyłączać winy. Słuszne jest zatem obciążenie obywateli obowiązkiem podjęcia właściwych starań w celu poznania obowiązującego prawa i nie może to być kryterium minimalne, ale jego wymiar musi być realny. Z drugiej strony błąd co do karalności nie może być złudną instytucją o charakterze *desuetudo*. Tylko przypadki szczególne mogą uzasadniać uchylanie zasady *ignorantia iuris nocet* przy tym zastrzeżeniu, że powinny być każdorazowo odznaczone wcześniejsze starania o poznanie prawa, sama *ignorantia* w znaczeniu braku starań o poznanie stanu prawnego nie może być skuteczna, chociaż wszystko jest kwestią indywidualnej oceny każdego przypadku. Nie można powoływać się na niezawinioną nieświadomość karalności, jeżeli z ustalonych faktów wynika, że sprawca nie tylko nie starał się zapoznać z obowiązującym uregulowaniem, ale wręcz z takiej możliwości wyraźnie zrezygnował⁵³⁴.

6.1.3. TENDENCJE OBIEKTYWIZACJI I SUBIEKTYWIZACJI ODPOWIEDZIALNOŚCI PODATKOWEJ I KARNEJ

Podstawą odpowiedzi na pytanie o to, jakie zachowania mogą dawać podstawę do pociągnięcia kogoś do odpowiedzialności karnej jest ustalenie przyczyny oraz związku przyczynowego między zachowaniem sprawcy a występującym skutkiem. Do tej pory nie udzielono jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, czym jest „związek przyczynowy określający odpowiedzialność karną”⁵³⁵. W prawie karnym skarbowym bada się przełożenie prawnie relewantnego skutku jako „dzieła” sprawcy, któremu można przypisać winę. To właśnie вина jest polem badania charakterystyki odpowiedzialności karnej jako odpowiedzialności

⁵³³ Wyrok TK z 12 listopada 2001 r., P 2/01, OTK 2001/8/249.

⁵³⁴ Postanowienie SA w Katowicach z 21 marca 2012 r., II AKz 161/12, LEX nr 1171015.

⁵³⁵ J. Giezek, *Teorie związku przyczynowego oraz koncepcje obiektywnego przypisania* [w:] *Nauka o przestępstwie. Zasady odpowiedzialności. System prawa karnego. Tom 3*, R. Dębski (red.), Warszawa 2013, s. 419.

subiektywnej lub obiektywnej. Subiektywizacja odnosi się do badania strony podmiotowej i skupia się m.in. na określeniu rzeczywistych przeżyć psychicznych sprawcy *tempore criminis*, przez co możliwe jest przypisanie odpowiedzialności karnej jedynie w granicach przypisanej sprawcy umyślności lub nieumyślności. Dążeniem obiektywizacji odpowiedzialności jest podkreślenie zmian w zachodzącej rzeczywistości w wyniku wystąpienia czynnika zewnętrznego - działania lub zaniechania sprawcy. W tym modelu sprawca jest odpowiedzialny za wystąpienie skutku jako takiego, mniejsze znaczenie ma stosunek sprawcy do tego czynu.

We współczesnym prawie karnym model odpowiedzialności obiektywnej został odrzucony. Przyjmuje się, że sprawca czynu zabronionego ponosi odpowiedzialność karną tylko na tyle, na ile można mu postawić zarzut, przy czym skalę tego zarzutu, a więc i zakres odpowiedzialności, wyznaczają zasady subiektywizacji i indywidualizacji⁵³⁶. Pewne tendencje obiektywizacji były jednak przedmiotem prób o charakterze doktrynalnym czy orzeczniczym. Zbliżanie się cech odpowiedzialności karnej i administracyjnej nie jest zjawiskiem nowym. W XIX i XX w. powstały teorie indywidualizujące, według których przyczyną nie mógł stać się każdy warunek skutku, ale tylko odpowiednio wyselekcjonowany ze względu na posiadanie wymaganej cechy, np. warunek decydujący, najbliższy skutkowi, przechylający szalę równowagi na rzecz skutku⁵³⁷. Poglądy te dążyły do zamiany pojęcia przyczynowości obiektywnej przez węższe pojęcie prawnicze, które określałoby powiązanie między przyczyną a skutkiem zgodnie z istotą ustawowo stypizowanego bezprawia oraz stosowanie do zapotrzebowania penalnego.

Inna teoria dotyczyła wyjaśnienia przyczynowego - niemiecka teoria warunku odpowiadającego empirycznie potwierdzonej prawidłowości, w Polsce nazywana teorią warunku właściwego zakładała, że dowolne zdarzenie (konkretne zachowanie sprawcy) stanowi przyczynę zdarzenia czasowo późniejszego (ustawowo określonego skutku), jeśli oba te zdarzenia powiązane są łańcuchem zmian odpowiadających istniejącej w otaczającym nas świecie prawidłowości.

Istotną rolę w doktrynie prawa karnego odegrała teoria warunkowości, czyli koncepcja odnosząca się głównie do badania przyczyny, czyli określonego zachowania człowieka, jeżeli zawiera ono w sobie jeden z wielu równoważnych warunków koniecznych do wystąpienia skutku, warunek *sine qua non*. A taki jest warunek, którego nie da się myślowo wyeliminować,

⁵³⁶ Wyrok SN z 4 listopada 2002 r., III KK 58/02, LEX nr 56846.

⁵³⁷ K. Buchała, *Prawo... op. cit.*, s. 241.

nie eliminując jednocześnie samego skutku i to zachowanie jest warunkiem determinującym zachodzący skutek.

W historii prawa karnego pojawiła się także koncepcja tzw. obiektywnego przypisania skutku, która badała powiązania między czynem sprawcy a zmianami w świecie zewnętrznym, dla których przyczyną był ten właśnie czyn w znaczeniu zarówno ontologicznym (przy wykorzystaniu warunku *sine qua non*), jak i normatywnym, czyli odnoszącej się do bezprawności⁵³⁸. Koncepcja ta pozwoliła oddzielić skutki istotne od nieistotnych przy pomocy racjonalnych kryteriów, jednak była ona koncepcją wymagającą uzupełnienia. Wadą tej koncepcji było przyjęcie kryterium bezprawności rozumianego jako sprzeczność z normą modelową (wzorca powinnego zachowania charakteryzowanego poprzez zakaz lub nakaz określonego działania lub zaniechania, czy nawet ich kombinacji), przy jednoczesnym braku wymogu kodyfikacji tych norm, co prowadziło do braku regulacji każdorazowych podstaw odpowiedzialności i z tych powodów nie ugruntowała się na dłużej w prawie karnym.

Wśród części karnistów powstał pomysł ustawowej regulacji kryteriów obiektywnego przypisania. Pomysł ten został przez Komisję Kodyfikację Prawa Karnego zaakceptowany, przedstawiono propozycję zmiany kodeksu karnego zakładającą m.in., że nie ma czynu zabronionego, jeżeli w danych okolicznościach wyczerpanie znamion przedmiotowych tego czynu nie było obiektywnie możliwe do przewidzenia (art. 1§1a). Koncepcja obiektywnego przypisania skutku dążyła do ograniczenia możliwości odpowiedzialności za skutek w porównaniu do kryteriów kauzalnych. Proponowane zmiany nie weszły jednak w życie.

Mimo braku implementacji do porządku prawnego modelu obiektywizującego, zwraca się uwagę, że część polskiego orzecznictwa oparta jest na wykorzystywaniu różnie rozumianej koncepcji obiektywnego przypisania skutku, co ujawnia świadomość, że dla rozstrzygnięcia o odpowiedzialności karnej istotne są nie tylko kategorie kauzalne, ale niezbędne jest korzystanie z kryteriów normatywnych. Sąd Najwyższy w orzeczeniu z 8 marca 2000 r. po raz pierwszy, dla objaśnienia tła strony podmiotowej, posłużył się narzędziami określającymi koncepcję obiektywnego przypisania skutku *sensu stricto* wskazując, że spowodowanie skutku może być tylko wtedy obiektywnie przypisane sprawcy, gdy urzeczywistnia się w nim niebezpieczeństwo, któremu zapobiec miałyby przestrzeganie naruszonego obowiązku ostrożności⁵³⁹. Według składu orzekającego w tej sprawie obiektywnie skutek można przypisać

⁵³⁸ A. Zoll, *Odpowiedzialność karna lekarza za niepowodzenie w leczeniu*, Warszawa 1988, s. 47-48.

⁵³⁹ Wyrok SN z 8 marca 2000 r., III KKN 231/98, OSNKW 2000/5-6/45.

sprawcy tylko wtedy, gdy jego zachowanie stwarzało lub istotnie zwiększyło prawnie nieakceptowalne niebezpieczeństwo (ryzyko) dla dobra prawnego stanowiącego przedmiot zamachu i niebezpieczeństwo to zrealizowało się w postaci nastąpienia skutku. Śladem tym podążały kolejne składy orzecznicze Sądu Najwyższego⁵⁴⁰, które stwierdzały przydatność koncepcji obiektywnego przypisania skutku z uwagi na jej wymóg ustaleń na płaszczyźnie normatywnej i wykazania naruszenia reguł postępowania z dobrem prawnym, czyli rozpoznania wzorca normatywnego wyposażonego w adekwatną wiedzę i doświadczenie życiowe. Zgodzić się należy z akcentowaniem tego, że naruszenie reguł musi mieć charakter istotny, karygodny. Nie powinna ponosić odpowiedzialności karnej za dokonanie przestępstwa skutkowego osoba, której zachowanie nie stwarzało albo w sposób znaczący nie zwiększyło niebezpieczeństwa dla dobra chronionego prawem.

Sąd Najwyższy dla oceny odpowiedzialności karnej za przestępstwo skutkowe za niezwykle przydatną uznaje koncepcję obiektywnego przypisania skutku. Wymaga ona ustalenia na płaszczyźnie normatywnej i wykazania naruszenia reguł postępowania z dobrem prawnym oraz tego, by zaistniały przebieg kauzalny prowadzący do skutku był obiektywnie przewidywalny. Chodzi o to by był rozpoznawalny dla tzw. wzorca normatywnego wyposażonego w adekwatną wiedzę i doświadczenie życiowe. Sąd Najwyższy w swoim orzecznictwie akcentuje, że nie chodzi tutaj o jakiegokolwiek naruszenie owych reguł, ale ze względu na funkcje i cele prawa karnego - o naruszenie istotne, które w sposób karygodny zwiększa ryzyko wystąpienia skutku. Gdy zaś chodzi o warunek przewidywalności skutku to jest on nieodzownym warunkiem aktualizacji po stronie adresata normy obowiązku podjęcia zachowań zgodnych z wymaganymi w danych okolicznościach regułami postępowania. Brak obiektywnej przewidywalności skutku przestępnego wyklucza możliwość podjęcia zachowania zgodnego z regułami postępowania, a zatem wyklucza uznanie takiego zachowania za pozostające w granicach zakresu zastosowania sankcji. W takiej sytuacji nie jest możliwe pozytywne stwierdzenie, iż sprawca ten zachował się bezprawnie i może ponieść odpowiedzialność za zaistniały obiektywnie skutek. Podkreślić należy także, że zagadnienie przewidywalności określonego skutku, jako warunek jego przypisania w orzecznictwie sądowym pojawia się już od ponad pół wieku⁵⁴¹.

⁵⁴⁰ Wyrok SN z 1 grudnia 2000 r., IV KKN 509/98, OSNKW 2001/5-6/45; Wyrok SN z 11 grudnia 2013 r., V KK 133/13, LEX nr 1415515; Postanowienie SN z 15 lutego 2012 r. II KK 193/12, Biul. SN 2012/9/11; Wyrok SN z 9 maja 2002 r., V KK 21/02, LEX nr 54393; Wyrok SN z 3 października 2006 r., IV KK 290/06, R-OSNKW 2006, poz. 1866; Wyrok SN z 30 sierpnia 2008 r., IV KK 187/11, LEX nr 950442.

⁵⁴¹ Wyrok SN z 11 grudnia 2013 r., V KK 133/13, LEX nr 1415515; Wyrok SN z 19 stycznia 1953 r., I K 295/53, Państwo i Prawo, 1954, z. 2, s. 381; Wyrok SN z 3 października 1962 r., II K 1296/60, BISN 1963, Nr 1, poz. 7.

Obiektywna odpowiedzialność w prawie karnym używana jest w odniesieniu do zagadnień dotyczących strony przedmiotowej popełnionego czynu, w tym zwłaszcza przy problematyce kauzalności czy reguł prawnokarnego przypisania skutku. Przedmiotową stronę czynu wiąże się z obiektywnością, podczas gdy subiektywność zdaje się charakteryzować stronę podmiotową, czyli to, co sytuuje się w „głowie sprawcy”⁵⁴². Przypisanie odpowiedzialności na bazie subiektywnych uwarunkowań budowane jest właśnie o stan świadomości sprawcy, o relację świadomości intelektualnej oraz wolitywnej sprawcy w zderzeniu z tymi elementami normatywnymi, które określają czyn zabroniony. Kryteria normatywne, jako kluczowy element odpowiedzialności karnej mogą być kategoriami, które zbliżają modele odpowiedzialności subiektywnej i obiektywnej. Model subiektywnego przypisania koresponduje z modelem przypisania obiektywnego, bowiem oba modele ugruntowane są podstawami opartymi o pewien fragment rzeczywistości.

Przy próbie oceny przypisania prawnokarnie relewantnego skutku fundamentalne znaczenie ma to, jak potencjalny sprawca oceniał sytuację pod kątem możliwego popełnienia czynu zabronionego. Ustalenia te są częścią postępowania karnego, tzw. proces intersubiektywizacji kiedy sąd rekonstruuje co się działo w głowie sprawcy przy wyjaśnianiu przyczyn zachowania lub jego zaniechania. Jest to uzasadnione, ponieważ podstawą winy w prawie karnym jest założenie o wolności wyboru jednostki, o jej autonomii. Stawiamy jednostce zarzut, ponieważ zachowała się w sposób odbiegający od normy, a mogła zachować się inaczej⁵⁴³ i na tej podstawie przypisywana jest wina. Współcześnie winę ujmuje się bardziej obiektywnie, a nawet czysto prewencyjnie jako narzędzie przypisywania odpowiedzialności zawsze i tylko wtedy, gdy jest to uzasadnione celowościowo. Wina współcześnie pełni rolę legitymującą. Wina legitymuje stosowanie kary⁵⁴⁴.

Obiektywny model odpowiedzialności rekonstruuje i ocenia to, co było zewnętrze dla sprawcy. Tendencje obiektywizacji zyskiwały zwolenników przemawiając argumentacją odpowiedzi na pytanie dlaczego powstał skutek będący elementem świata zewnętrznego spełniający znamiona określonego czynu karalnego (model obiektywny) niż udzielić pewnej i nieobarczonej błędem odpowiedzi na pytanie co się działo w głowie sprawcy w odnośnym

⁵⁴² J. Giezek, *Strona podmiotowa czynu zabronionego a model i kryteria subiektywnego przypisania* [w:] *Obiektywne oraz subiektywne przypisanie odpowiedzialności karnej*, J. Giezek, P. Kardas (red.), Warszawa 2016, s. 91.

⁵⁴³ B. Pastwa-Wojciechowska, W. Zalewski, *Wina w prawie karnym i psychologii* [w:] *Psychologia i prawo. Między teorią a praktyką*, E. Habzda-Siwiek, J. Kabzińska (red.), Sopot 2014, s. 110-112.

⁵⁴⁴ W. Zalewski, *Odpowiedzialność podmiotu zbiorowego w prawie karnym - w poszukiwaniu racjonalności*, Gdańskie Studia Prawnicze, Tom XXXVII, Gdańsk 2017, s. 391.

czasie (model subiektywny), zwłaszcza biorąc pod uwagę ocenianie *post factum*. W obu przypadkach w istocie chodzi o zbadanie przyczyny zaistniałego stanu rzeczy. Współczesnego systemu prawa karnego nie da się oprzeć na samej tylko analizie stanu świadomości sprawcy czynu zabronionego, sprowadzając umyślność lub nieumyślność do mających wyłącznie psychologiczny rodowód i zabarwienie psychicznych przeżyć sprawcy. Zdaniem Jacka Gieзка możliwa jest ocena o jednym (dwuaspektowym) modelu prawnokarnego przypisania budowanego na wielu, odnoszących się do rozmaitych elementów ocenianej rzeczywistości, kryteriach normatywnych. Uwypukla to twierdzenie, że filarów odpowiedzialności karnej nie da się sprowadzić - na płaszczyźnie obiektywnej - do samej tylko kauzalności, podobnie jak na płaszczyźnie subiektywnej nie sposób ograniczać ich do rekonstruowania stanu świadomości podmiotu⁵⁴⁵.

Zgodzić się należy z twierdzeniem, że uznanie kogoś za sprawcę prawnokarnie relewantnego skutku jest możliwe wtedy, gdy da się wykazać i udowodnić, że zachowanie sprawcy stanowi w sensie kauzalnym jego przyczynę (warunek ontyczny), a nadto gdy kauzalnie spowodowany skutek jest rezultatem zachowania społecznie nieakceptowalnego, czyli spełniającego warunek normatywny⁵⁴⁶. W obowiązujących regulacjach normatywnych reguły obiektywnego przypisania skutku są określone szczerunkowo, gdyż jedynie w odniesieniu do przestępstw skutkowych z zaniechania (art. 2 k.k., art. 1§4 k.k.s.) oraz w odniesieniu do przestępstw nieumyślnych i umyślno-nieumyślnych (częściowo art. 9 § 2 i 3 k.k., art. 4 k.k.s.). Brak jest określenia ogólnych reguł obiektywnego przypisania skutku odnoszących się do wszystkich przestępstw skutkowych⁵⁴⁷. Kryteria normatywne, które uzupełniają ontologiczne podstawy kauzalnej więzi, jaka ma miejsce między określonym zachowaniem a jego skutkiem to głównie adekwatność przyczynienia, naruszenie reguł ostrożności, zwiększenie ryzyka wywołania skutku w stosunku do alternatywnego i legalnego zachowania⁵⁴⁸. Zaznaczyć jednak trzeba, że naruszenie reguł ostrożności nie jest automatycznie przekładalne na domniemanie realizacji znamion czynu zabronionego i same reguły ostrożności nie mogą stanowić podstawy prawnokarnego przypisania skutku.

⁵⁴⁵ J. Giezek, *Strona...* *op. cit.*, s. 112.

⁵⁴⁶ T. Kaczmarek, *Kryteria obiektywnego przypisania skutku jako problem kodyfikacyjny (głos przeciwko ich ustawowej regulacji)* [w:] *Obiektywne oraz subiektywne przypisanie odpowiedzialności karnej*, J. Giezek, P. Kardas (red.), Warszawa 2016, s. 148.

⁵⁴⁷ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy - kodeks karny oraz niektórych innych ustaw z 5 listopada 2013 r., dostęp on-line: <https://arch-bip.ms.gov.pl/pl/dzialalnosc/komisje-kodyfikacyjne/komisja-kodyfikacyjna-prawa-karnego/komisja-kodyfikacyjna-prawa-karnego-2009-2013/> dostęp w dniu 28.06.2024 r.

⁵⁴⁸ A. Zoll, *Odpowiedzialność...* *op. cit.*, s. 49 i n.; J. Wessels, *Strafrechts Allgemeiner Teil*, Heidelberg 1987, s. 53-54.

Współcześnie w doktrynie prawa karnego pojawia się wiele zarzutów odnośnie obiektywizacji odpowiedzialności karnej. Obiektywizacja ta wynika z przyjmowanych w procesie karnym metod ustalania spełnienia przesłanek winy, a nie z istoty winy w prawie karnym. Konieczność badania reguł, których należy przestrzegać na przedpolu czynu zabronionego stanowi przejaw obiektywizacji odpowiedzialności, uzasadnianej wymogami ochrony dobra prawnego, chociaż nie oznacza to, że odpowiedzialność ma w tym przypadku charakter obiektywny. Sprawcy przypisuje się winę, której przesłanki w pewnym zakresie przyjmują zobiektywizowane zabarwienie⁵⁴⁹.

Prawo karne skarbowe opiera się nie tylko na czysto karnistycznych kryteriach odpowiedzialności, ale sięga po właściwości uregulowań zewnętrznych (np. prawa podatkowego) oraz związane z nimi ujęcia językowe oraz treść wyrażanych norm prawnych. Jedną ze struktur normatywnych dekodowanych z przepisów prawa jest tzw. norma sankcjonowana, czyli adresowana do obywatela norma zakazanego postępowania, przy czym nie jest to norma o charakterze penalnym. Z części szczególnej kodeksu karnego skarbowego można wyprowadzić normy sankcjonujące, których dyspozycja nakazuje organom wymiaru sprawiedliwości pociągać do odpowiedzialności karnej osobę dopuszczającą się naruszenia normy sankcjonowanej⁵⁵⁰. Obiektywne przypisanie skutku z kolei powszechnie odnosi się do procesu przypisywalności sprawstwa materialnego czynu zabronionego. Zdaje się to być naturalnym efektem rozwoju prawa karnego. W kodeksie karnym skarbowym tego typu przypadki określone są np. w art. 54 k.k.s., dotyczącym nieujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania, w których niezbędne jest wystąpienie skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie, co nie oznacza jednak, że zachowanie sprawcy musi doprowadzać do rzeczywiście występującego uszczuplenia. Podobnie rzecz się ma w przypadku kolejnych określonych w k.k.s czynów, tj. firmanctwa (art. 55), czy oszustwa podatkowego (art. 56), gdzie materialny charakter czynu jest również zdeterminowany narażeniem podatku na uszczuplenie. W odniesieniu do tendencji obiektywizacji stwierdzić można, że im więcej umyślności, tym mniej rygorystyczne są wymogi obiektywnej ryzykowności czynu (stanowiącej znamię czynu zabronionego pod groźbą kary), a im więcej chęci, tym niższe prawdopodobieństwo nastąpienia skutku wymagane dla jego obiektywnego przypisania. Działa to też w drugą stronę, tzn. im

⁵⁴⁹ A. Barczak-Oplustil, *Zasada koincydencji... op. cit.*, s. 349

⁵⁵⁰ M. Małecki, *Zbiegi i kolizje przypisania skutku* [w:] *Obiektywne oraz subiektywne przypisanie odpowiedzialności karnej*, J. Giezek, P. Kardas (red.), Warszawa 2016, s. 321 i nast.

mniej umyślności, tym więcej nieostrożności, im mniej świadomości, tym więcej obiektywnej rozpoznawalności itp⁵⁵¹.

Elementy subiektywne niewątpliwie mają swoje miejsce w procesie przypisania prawnie relewantnego skutku. Składniki podmiotowe odgrywają mniejszą rolę w obrębie przesłanek pozytywnych, dużo zaś większą w obrębie kryteriów ujętych negatywnie. Jacek Giezek jest zdania, że subiektywności w modelu przypisania obiektywnego jest mniej więcej tyle samo, ile obiektywności w modelu przypisania subiektywnego⁵⁵². Analiza normatywna przypisywalności sprawstwa przestępstwa skutkowego daje podstawę do podziału na komponenty decydujące o bezprawności oraz komponenty decydujące o realizacji znamion zawartych w hipotezie normy sankcjonującej (karalności). Źródłem karalności jest społeczna ocena zachowania i wspólnotowa potrzeba ukarania sprawcy, a te nie zależą od unormowań ustawowych. Wraz z nakładaniem kolejnych obowiązków podatkowych zmniejsza się społeczne przekonanie co do negatywnej oceny uchylania się od nich i mniejsze jest zaangażowanie w poznawanie nowych norm. Warunki społecznych ocen określonego zachowania, jako graniczne w kontekście przypisania odpowiedzialności karnej są zatem zmienne. Stała jest już tendencja zmierzająca ku niechęci społecznej do ponoszenia ciężarów publicznoprawnych. Nie oznacza to jednak odstępiania od społecznego uznania racji budżetowej, ochrony finansów publicznych jako dóbr prawnych wymagających ochrony prawnokarnej. W przypadku czynów o charakterze skutkowym taka ochrona interesu publicznego jest wymagalna, jednak stosunek sprawstwa w zakresie karygodności czy winy czynu jest już inna.

Ocena odpowiedzialności przy błędzie co do karalności nie odnosi się wyłącznie do działania lub zaniechania jednej osoby (sprawcy), ale oceny w szerszym znaczeniu czasowym czy personalnym. Tylko ustalenie, że w całym określonym przedziale zachowanie danej osoby cechuje się takimi szczególnymi elementami, że jego zachowania były przyczyną sprawczą ważniejszą od innych spowodowania określonej zmiany w świecie zewnętrznym, dają podstawę do uznania winy. Przy czym należy zwrócić uwagę, że znamiona czasownikowe „powodować” czy „doprowadzać do” stanowią pojemne elementy czynnościowe. Jeszcze większy zakres znaczeniowy dotyczy ustawowych stwierdzeń „wbrew obowiązkowi”, w których to przypadkach ustawodawca nie zawsze w treści normy sankcjonowanej wyraża odniesienie do konkretnych obowiązków, co w istotnym zakresie ogranicza możliwości

⁵⁵¹ *Ibidem*, s. 325.

⁵⁵² J. Giezek, *Świadomość sprawcy czynu zabronionego*, Warszawa 2013, s. 260.

„oddziaływania” błędu co do karalności, ponieważ ograniczona jest możliwość, że była to usprawiedliwiona nieznajomość prawa. Niewątpliwie istotna jest tu obiektywna przewidywalność dopuszczenia się czynu karalnego jako pozytywna przesłanka przypisania skutku. Czynniki subiektywne odnoszą się do pewnego zamiaru wyrządzenia szkody dobru prawnemu chronionemu normami prawa karnego, ale nie muszą być one przeważające, ponieważ decydująca jest możliwość ustalenia na nieokreślony przed zdarzeniem czas, że możliwe do podjęcia zachowanie jest nie tylko bezprawne, ale przede wszystkim podlega karze.

Współcześnie uznaje się pogląd, że warunkiem przypisania skutku jest to, aby dla wzorca osobowego w postaci modelowego obywatela było obiektywnie przewidywalne, że zrealizowanie określonego zachowania może doprowadzić do wystąpienia danego następstwa na określonej drodze⁵⁵³. Modelowość powinna jednak mieć charakter realny, tj. zakładać pewne ograniczenia poznawcze czy prognostyczne jednostki. Wystarczające jest, aby owa modelowa osoba mogła przewidzieć, że istnieje duże prawdopodobieństwo, że podjęcie określonego zachowania może doprowadzić do wystąpienia określonego skutku - że ten skutek powstanie w wyniku „normalnego przebiegu” jego zachowań i zwykłego związku przyczynowo-skutkowego.

Dyskusja, jaka na tle charakteru odpowiedzialności przetoczyła się przez doktrynę dokonała pewnego uporządkowania norm sankcjonujących i sankcjonowanych, co uwypukliło doniosłość problematyki błędu co do karalności. Subiektywna odpowiedzialność jest fundamentalną zasadą, wskazującą, że sprawca musi mieć obciążający go stosunek do czynu *tempore criminis*. Z drugiej jednak strony istnienie pierwiastka subiektywnego pośród znamion wzorca ustawowego stanowi przejaw przydawania coraz większej roli gwarancjom prawnym, w które ustawodawca wyposaża jednostkę, chroniąc ją w ten sposób przed skutkami nadmiernej represji stosowanej przez organy wymiaru sprawiedliwości, bowiem nie jest z reguły zasadne przesądzanie o karalności zachowania danego podmiotu jedynie na podstawie elementów przedmiotowych zachowania danego obywatela⁵⁵⁴.

Subiektywizacja to przede wszystkim dopasowanie odpowiedzialności do rangi czynu wiązana z pewnymi istotnymi cechami sprawcy, a te w pewien sposób mogą być kształtowane społecznie. W opinii społecznej naruszenie norm prawa karnego skarbowego nie jest

⁵⁵³ Wyrok SN z 12 października 2016 r., V KK 153/16, LEX nr 215447; Wyrok SN z 11 grudnia 2013 r., V KK 133/13, LEX nr 1415515.

⁵⁵⁴ S. Tarapata, *Obiektywna czy subiektywna przewidywalność? Głos w sprawie sporu dotyczącego nieświadomej nieumyślności*, Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych, 2015, nr 19/1, s. 50-51.

postrzegane na poziomie naruszenia norm prawa karnego powszechnego⁵⁵⁵. Czy to oznacza, że czyn karnoskarbowy jest mniej „przestępny” od czynów objętych kodeksem karnym? W moim przekonaniu nie. Prawo karne skarbowe cechuje się autonomicznością, w tym z odmiennych rodzajowo, merytorycznych i aksjologicznych podstaw odpowiedzialności. Z tych m.in. powodów doszło do powstania tej odrębnej gałęzi prawa karnego, której założenia ogólne odpowiedzialności mają swoje źródło w powszechnym prawie karnym, stąd powyżej podnoszona problematyka dotyczy w równym stopniu prawa karnego skarbowego. Ale swoistość tej gałęzi nie oznacza, że czyny karnoskarbowe charakteryzują się mniejszą społeczną szkodliwością niż prawo karne powszechne. Gwarancje, jakie obowiązują obecnie nie stanowią dostatecznego wyważenia racji chroniących interes publiczny z tymi odpowiadającymi za ochronę obywatela przed zbyt represyjnym państwem.

Powyższe skłania do refleksji, że tendencje obiektywizacji i subiektywizacji odpowiedzialności karnej nie są płaszczyznami od siebie niezależnymi. Bywa, że dla zrekonstruowania kryteriów przekroczenia normy sankcjonowanej konieczne jest uwzględnienie pewnych kryteriów subiektywnych⁵⁵⁶, chociaż mowa tu o odpowiedzialności o charakterze obiektywnym. Chodzi o te przypadki, w których oceniając zdarzenie z perspektywy czasu (dokonywanej w toku postępowania karnego) nie da się jednoznacznie stwierdzić, że w konkretnej sytuacji możliwe było obiektywne przewidzenie zaistnienia skutku na podstawie posiadanej wiedzy sprawcy. Pod znakiem zapytania staje zatem w ogóle możliwość precyzyjnej i uczciwej oceny co do możliwości przypisania odpowiedzialności sprawcy. Funkcjonujący model zawsze jest pewnym zabiegiem probabilistycznym w kontekście usprawiedliwienia sprawcy (lub jego braku).

Nie ulega wątpliwości, że niezbędne jest ograniczanie niesprawiedliwości i odpowiedzialności karnej w tych przypadkach, w których określone zachowanie sprawcy doprowadziło do ustawowo stypizowanego skutku w sposób obiektywnie nieprzewidywalny i całkowicie przypadkowy⁵⁵⁷. Zbaczenie w stronę odpowiedzialności obiektywnej oznaczałoby przede wszystkim mniejsze znaczenie sprawcy i dotyczących go realiów i w efekcie pogłębianie problematyki prawa podatkowego przy jednoczesnej większej tolerancji wobec prawodawcy.

⁵⁵⁵ F. Prusak, *Zagadnienia wprowadzające i ogólne* [w:] *System Prawa Karnego. Tom 11. Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karnego wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe*, M. Bojarski (red.), Warszawa 2014, s. 9.

⁵⁵⁶ S. Tarapata, *O (nie)istotności roli przebiegu przyczynowego w procesie obiektywnego i subiektywnego przypisywania sprawstwa skutkowego czynu zabronionego - uwagi na marginesie Wyroku SA w Krakowie z dnia 1 marca 2016 roku, sygn. akt II AKa 202/15*, *Acta Iuris Stetinensis*, 2018, nr 1 (21), s. 214.

⁵⁵⁷ J. Giezek, [w:] *System Prawa Karnego, t. 3. Nauka o przestępstwie: zasady odpowiedzialności*, R. Dębski (red.), Warszawa 2017, s. 450.

Problem leży w możliwości odczytania intencji ustawodawcy kreślącego te, a nie inne znamiona określonego czynu. Już na tle prawa karnego powszechnego jest to problem trudny, na co od wielu lat zwracają uwagę komentatorzy⁵⁵⁸, ponieważ treść tekstu prawnego nawet wśród specjalistów niejednokrotnie budzi wątpliwości. Na tle prawa karnego skarbowego problematyka ta jest jeszcze rozleglejsza i trudniejsza do rozwikłania.

W styczniu 2022 roku przeprowadzono badania na temat zrozumienia regulacji podatkowych tzw. Polskiego Ładu, czyli programu mającego na celu dokonać szeregu zmian podatkowych wprowadzonego ustawą z 29 października 2021 r., które to przepisy w większości weszły w życie od 1 stycznia 2022 r.; ich pierwotna treść została w ciągu kilku miesięcy znowelizowana 6-krotnie. Niemal dwie trzecie Polaków zadeklarowało, że nie rozumie większości lub wszystkich zapisów tego aktu, przy czym 38% Polaków uważa, że właściwie nie rozumie nic. Nieco ponad co czwarty badany (27%) nie zrozumiał większości zapisów z wyjątkiem niektórych. Zrozumienie większości regulacji objętych projektem zadeklarowało 14%, natomiast 2% orientuje się w całości tegoż⁵⁵⁹. Jest to tym bardziej wymowne, że projekt ten był bardzo szeroko opisywany publicznie i budził ogromne społeczne zainteresowanie powszechnie regulując obowiązki podatników. Ankieta ta po raz kolejny ukazuje, że prawo podatkowe - w znaczeniu systemowych, ale i indywidualnych norm i poszczególnych elementów regulacji ustawowych - jest niezrozumiałe w ogóle. Jest to problem leżący zarówno po stronie prawodawcy (błąd pierwotny), jak i wtórny z uwagi na stronę obywateli (brak edukacji pozwalającej na obeznanie z tym prawem i nadążanie za nim).

W tej sytuacji instytucja błędu co do karalności czynu, a zatem odnosząca się do tychże norm sankcjonowanych winna wzbierać na sile i znaczeniu w kontekście funkcji sprawiedliwościowej, a także w kontekście demokratycznego państwa prawa i wartości konstytucyjnych. Ocena karalności w znaczeniu *error iuris* może mieć miejsce wówczas, kiedy ewentualny sprawca miał prawo podjąć co najmniej dwa, względnie różne wartościowania, czyli jako działanie karalne lub działanie nieulegające tej cesze. Samo zachowanie sprawcy nie zawsze stanowi czyn o negatywnym (w znaczeniu prawnokarnym) zabarwieniu. To skutek ma być negatywny, zachowanie nie musi. Obiektywna niemożność przewidzenia kolejnych ogniw uruchamianego łańcucha kauzalnego powoduje, że nie aktualizuje się obowiązek dostosowania zachowania do jakichkolwiek reguł czy standardów postępowania, które redukowałyby

⁵⁵⁸ A.Zoll, [w:] *Komentarz do kodeksu karnego. Część ogólna*, K. Buchała, Z. Cwiakalski, M. Szewczyk, A.Zoll (red.), Warszawa 1990, s. 12.

⁵⁵⁹ Kantar Public - *Czy Polacy rozumieją Polski Ład? Raport z badania realizowanego w ramach Barometru Opinii*, Styczeń 2022, <https://www.kantarpublic.com/pl/pliki-archiwum>, dostęp w dniu 7.01.2023 r.

prawdopodobieństwo negatywnego skutku. Bo jeśli skutek jest nieprzewidywalny, to nie można także oczekiwać od podmiotu, aby swoje zachowanie dostosował do możliwości jego wystąpienia⁵⁶⁰. Możliwość zachowania zgodnego z prawem jest kategorią kryteriów podmiotowych, subiektywnych, ale także przedmiotowych, bowiem w dużej mierze zależy od przedmiotu, jakiego dotyczy, czyli konkretnych norm sankcjonowanych.

6.1.4. KRYTERIUM KRYMINALIZACJI A *ERROR IURIS*

Kryminalizacja rozumiana jest jako uteoretyzowanie procesu uzasadniającego decyzję o ustanawianiu bądź modyfikacji istniejących typów przestępstw w celu rozszerzenia granic karalności albo utrzymywanie istniejących typów rodzajowych⁵⁶¹. Według innego ujęcia termin ten dotyczy zarówno uznania jakiegoś czynu za przestępstwo, jak i utrzymywania przestępności jakiegoś czynu, a zatem tworzenia nowych zakazów, jak i utrzymywania już istniejących⁵⁶². Kryminalizacja obejmuje konkretny czyn i prowadzi do ukształtowania nowego typu czynu zabronionego pod groźbą kary, dotyczy zatem wprost i bezpośrednio aspektu/warstwy określonej mianem karalności czynu⁵⁶³.

W prawie karnym funkcjonuje zasada, zgodnie z którą nikt nie jest zobowiązany do czynienia niemożliwego. Odnosi się to do uznawania, że człowiek może odpowiadać za działania swoje, a nie na przykład działanie sił natury. Na gruncie prawa karnego skarbowego trudno doszukiwać się zagrożeń gatunku oddziaływania natury, jednak uwzględniając kryterium możliwości zapanowania nad zdarzeniami i zbiegami przyczynowymi należy postawić pytanie o to z czego wynikają kryteria karalności w tym przypadku?

Przyjmuje się, że zjawisko niepłacenia należnych podatków przybiera dwie postacie, tj. unikania opodatkowania (*tax avoidance*) oraz uchylania się od opodatkowania (*tax evasion*)⁵⁶⁴. Pierwsza z nich to unikanie opodatkowania przez wykorzystanie legalnych środków prawnych mających na celu uniknięcie lub zmniejszenie obciążeń podatkowych. W tym wypadku tzw. optymalizacja obciążeń podatkowych polega przede wszystkim na unikaniu zdarzeń skutkujących powstaniem zobowiązania podatkowego. Może to być również

⁵⁶⁰ J. Giezek, *Teorie związku przyczynowego oraz koncepcje obiektywnego przypisania* [w:] *System Prawa Karnego, t. 3. Nauka o przestępstwie: zasady odpowiedzialności*, R. Dębski (red.), Warszawa 2017, s. 456.

⁵⁶¹ J. Kulesza, *Zarys teorii kryminalizacji*, Prokuratura i Prawo, 2014, nr 11-12, s. 89 i nast.

⁵⁶² L. Gardocki, *Zagadnienia teorii kryminalizacji*, Warszawa 1990, s. 7.

⁵⁶³ M. Małecki, *Przypisanie ...*, s. 35.

⁵⁶⁴ T. Oczkowski, *Oszustwo podatkowe - wybrane zagadnienia*, Kwartalnik Prawa Podatkowego, 2009, nr 1, s. 86-89.

wybranie takiego modelu postępowania, który będzie skutkował powstaniem zobowiązania podatkowego o niższym obciążeniu podatkowym. I co do zasady, zdarzenia związane z wyborem określonego postępowania, które przynosi „korzyści” podatkowe, są ujęte w dokumentacji gospodarczej, a więc są one ujawniane dla celów fiskalnych. Przy drugiej postaci uchylania się od opodatkowania mamy do czynienia z inną sytuacją. W tym wypadku nie chodzi o uchronienie się od powstania zobowiązania podatkowego, ale w grę wchodzi po prostu niewykonanie powstałego obowiązku zapłaty należnego podatku. I co istotne, jest to zachowanie jednoznacznie sprzeczne z prawem podatkowym. Przy uchylaniu się od zapłaty należnego podatku zdarzenia skutkujące powstaniem obowiązku zapłaty podatku są maskowane, ukrywane przez osoby, których te zdarzenia dotyczą. I w większości wypadków mogą być one uznane za przejaw jednego z klasycznych oszustw podatkowych. Ale trafnie się przy tym podkreśla, że nie oznacza to, że dane zdarzenie będzie skutkować wymierzeniem kary na podstawie k.k.s.⁵⁶⁵.

Jeśli za popełnienie przestępstwa lub wykroczenia karnoskarbowego grozi określona kara, wówczas czyn jest karalny. Karalność nie jest jedną klauzulą generalną, ale określona jest przez wiele różnych obligatoryjnych klauzul umieszczonych w części ogólnej i szczególnej ustawy karnej. Na tej podstawie uznać można, czy w przypadku stwierdzenia popełnienia przez sprawcę czynu zabronionego, nie występuje okoliczność wypełniająca przesłanki określonej klauzuli niepodlegania karze. Brak poznania karalności czynu to uchybienie umiejscowione na przedpolu czynu, ale nie da się *ex post* powiązać go z określonym dobrem prawnym, bo czym innym jest zaniechanie poznawania przepisów prawa podatkowego, które jest „wymierzone” w dobro prawne ochrony swojej działalności (np. jako podatnika) a inne, gdy dotyczy interesu publicznego, Skarbu Państwa czy jednostki samorządu terytorialnego i nakierowane jest na zachowanie karalne. Nierzadko nie da się rozróżnić czy sprawca zaniechał obowiązkowi w celu faworyzowania swojego dobra czy też w celu uchybienia dobru wspólnemu. Karalność jako podstawa odpowiedzialności to subiektywna odpowiedzialność determinowana wypełnieniem nie tylko wszystkich znamion materialnoprawnych opisanych w ustawie karnej, ale przede wszystkim uwzględnieniem strony podmiotowej. Z jednej strony mamy do czynienia ze wzmacnianiem indywidualizacji odpowiedzialności karnej, jednak z drugiej z koniecznością wykazania, że to modelowy obywatel mógłby rozpoznać karalność tego zachowania i z tego tytułu nie można usprawiedliwić nieświadomości sprawcy.

⁵⁶⁵ T. Oczkowski, *O niezamierzonej „dwukierunkowości” Kodeksu Karnego Skarbowego w karaniu za zachowania godzące w obowiązki fiskalne*, Palestra, 2024, nr 9, s. 68.

Wśród czynników skłaniających ustawodawcę do karania określonych czynów wyróżnia się powody racjonalne, tj. związane z pewnym celem, którego osiągnięcie racjonalizacja ma umożliwić oraz cele irracjonalne lub emocjonalne, gdzie ustawodawca nie dąży do osiągnięcia konkretnych celów, lecz powołuje się na intuicyjnie odczuwalną karygodność (tzw. populizm penalny)⁵⁶⁶.

Działania prawodawcy w zakresie kryminalizacji mają także wpływ na zaufanie prawodawcy do sędziów i sądownictwa. Od zarania nowoczesnego prawa karnego w oświeceniu, w kolejnych kodeksach karnych w Europie dostrzegalna była tendencja do zwiększania zaufania prawodawców do sędziów i idący za nią trend poszerzania kompetencji sądów w zakresie decydowania o konsekwencjach czynów przestępczych. Obecnie tendencja ta zdaje się odwracać. Na powrót zaufanie do sędziów maleje. Współcześnie głównym czynnikiem przyspieszającym tę negatywną zmianę jest populizm penalny, a nie obawa o nadmierny sędziowski woluntaryzm, a tym bardziej faktycznie istniejąca potrzeba zabezpieczenia interesów obywateli⁵⁶⁷.

Obecnie mamy do czynienia z patologią polskiego karnego wymiaru sprawiedliwości, która przejawia się w jego systemowej dysfunkcji. „Nazywając rzecz po imieniu (...) należałoby stwierdzić, że w Polsce źle funkcjonują organy sprawiedliwości karnej związanej ze ściganiem i osądzaniem przestępstw”⁵⁶⁸.

W prawie karnym skarbowym powodem kryminalizacji jest racjonalizacja nakierowana na interes finansowy (skarbowy) państwa czy jednostek samorządu terytorialnego, nie ma tu argumentacji emocjonalnej co do zasady. Warto jednak zwrócić uwagę, że w prawie karnym skarbowym, w przeciwieństwie do prawa karnego powszechnego, inne są poziomy „udowodnienia” zasadności kryminalizacji spoczywającej na ustawodawcy. Wobec czynów „przestępstw bez ofiar” trudniej o argumentację o charakterze emocjonalnym, kiedy naruszane dobro nie ma charakteru indywidualnego. Kryminalizacja jakiegoś zachowania jest zjawiskiem prawnym mającym swoje dwa główne cele, tj. aby chronić dobro prawne oraz aby zapewnić odpowiednią reakcję państwa na jego naruszenie. W prawie karnym skarbowym kryminalizacja jest niewątpliwie nakierowana na zdyscyplinowanie obywateli wobec obowiązków

⁵⁶⁶ L. Gardocki, *Ibidem*, s. 52–54.

⁵⁶⁷ W. Zalewski, *Kształt dyrektyw wymiaru kary miarą zaufania do sądów*, [w:] *Współczesne oblicze prawa karnego, prawa wykroczeń, kryminologii i polityki kryminalnej. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Violetcie Konarskiej-Wrzošek*, J. Bojarski, N. Daško, J. Lachowski, T. Oczkowski, A. Ziółkowska (red.), Warszawa 2023 r., s. 963.

⁵⁶⁸ R. Zawłocki, *Traktat o ...*, s. 13.

podatkowych zarówno w zakresie finansowym (uiszczania świadczeń publicznoprawnych) jak i informacyjnym (informowania organów publicznych o określonym stanie faktycznym).

Ustawodawca kryminalizuje określone czyny w wyniku uznania, że określone dobro prawnie chronione doznaje uszczerbku lub takim uszczerbkiem jest zagrożone ze strony pewnego rodzaju zachowania⁵⁶⁹. Czyny o charakterze karnoskarbowym naruszają interesy państwa. Oznacza to, że podstawą kryminalizacji jest przede wszystkim dbałość o rację budżetową. Brak kryminalizacji powodowałby, że podatki nie byłyby ściągalne w ogóle, a niepenalizowane obowiązki o charakterze informacyjnym stanowiłyby fasadę. Państwo prawa potrzebuje kryminalizacji skarbowej jako skutecznego sposobu na wywiązywanie się z obowiązków prawa podatkowego przez obywateli.

Z drugiej jednak strony wskazuje się, że reakcja prawa karnego na wszelkie niewłaściwe postępowania w obrocie gospodarczym nie może być nadmierna. Prymat powinny mieć pozakarne środki przeciwdziałania przestępczości w tej sferze, a ostra reakcja karna winna być ograniczona do najbardziej szkodliwych zjawisk patologicznych⁵⁷⁰. Represja (w tym prawo karne) zawsze obiektywnie ma ograniczoną efektywność w zwalczaniu zachowań nagannych. Ograniczenie to zachodzi w relacjach indywidualnych jak i ogólnospołecznych. Odpowiedź „złem na zło” przynosi pożądany efekt tylko do pewnego momentu. To zupełnie utylitarne ujęcie uzupełnione jest ujęciem aksjologicznym. Odpowiedź nadmiernym „złem na zło” jest bowiem niesprawiedliwa tak samo, jak brak takiej odpowiedzi albo odpowiedź zbyt słaba⁵⁷¹.

W Polsce zasada *ultima ratio* w znacznej mierze nie jest respektowana. Praktyka polityczno-legislacyjna pozwala nawet uznać, że polityka kryminalna opiera się na zasadzie *prima ratio* (prymatu) prawa karnego. Prawo karne traktowane jest jako wręcz podstawowy instrument oddziaływania na bieżące relacje społeczne. W rezultacie takiego nastawienia produkuje się na bieżąco bardzo dużo złego prawa karnego⁵⁷². Jest to o tyle złe zjawisko, że uwypukla prawdziwość poglądu, że prawo karne jest instrumentem bieżącej polityki rządu, która oparta jest na kalkulacjach politycznych, a jej celem jest swoiste zarządzanie negatywnymi emocjami społecznymi. Niestety już od lat prawo karne jest wykorzystywane w tym kontekście⁵⁷³. Współczesna polityka kryminalna jest mierzona bardziej skalą wydatków budżetowych niż

⁵⁶⁹ L. Gardocki, *Ibidem*, s. 54–56.

⁵⁷⁰ T. Oczkowski, *Nadużycie zaufania w prowadzeniu cudzych spraw majątkowych. Prawnokarne oceny i konsekwencje*, Warszawa 2013, s. 35

⁵⁷¹ R. Zawłocki, *Traktat...*, s. 126.

⁵⁷² *Ibidem*, s. 127.

⁵⁷³ R. Zawłocki, *Funkcjonowanie systemu kar w teorii i praktyce* [w:] Aktualne problemy i perspektywy prawa karnego, red. M. Mozgawa, P. Poniatowski, K. Wala, Warszawa 2022, s. 424.

społeczną efektywnością realizowanych programów, która jest często niewymierna finansowo⁵⁷⁴.

Każda ingerencja prawa karnego może w ramach tzw. prewencji ogólnej sprzyjać kształtowaniu świadomości o potencjalnych skutkach karnych. Jednak sama reakcja karnoprawna nie jest czynnikiem zasadniczym w redukcji tego rodzaju czynów. Jest to bowiem złożona problematyka, związana z kwestią ujawnienia tego rodzaju czynów, efektywności i szybkości reakcji karnej⁵⁷⁵.

Tendencją ustawodawcy jest coraz częstsze skłanianie się do kryminalizacji nie tyle samego uszczerbku finansowego, ale już na jego przedpolu - narażenia na taki uszczerbek. Przykładem tego jest art. 53§28 k.k.s. stanowiący, że narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej czynem zabronionym jest to spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa takiego uszczuplenia - oznacza, że zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne, choć nie musi nastąpić. Rosnący obszar zachowań karalnych oraz penalizacja na coraz dalszych etapach zagrożenia, często już czysto potencjalnego, ma być skuteczną i adekwatną reakcją na masowe niebezpieczeństwa cywilizacyjne. Wskazuje się, że taki stan rzeczy przemawia za ewolucją prawa karnego – przechodzenie z „pola” na „przedpole” kryminalizacji jest przechodzeniem od tradycyjnego prawa karnego opartego na szkodzie do - będącego pochodną postępu - prawa karnego opartego na zarządzaniu ryzykiem⁵⁷⁶. Zaakcentować należy, że wszystkie najczęściej popełniane czyny zawarte w kodeksie karnym skarbowym, tj. nieujawnienie przedmiotu lub podstawy opodatkowania i narażenie podatku na uszczuplenie (art. 54), oszustwo podatkowe (art. 56), niewystawienie faktury lub rachunku (art. 62) znamionowane są właśnie kryterium narażenia na uszczuplenie.

Pojęcie przestępstwa opiera się m.in. na karalności czynu zabronionego o charakterze umownym i ocennym i to w odniesieniu do każdej przesłanki odpowiedzialności karnej (karalności), chociaż nie jest możliwe kompletne ustawowe i precyzyjne określenie tych reguł⁵⁷⁷. Dyspozycja ta jest kierowana do prawodawcy, w oparciu o orzecznictwo przybrała trzy formy: kryterium jednoznaczności stwierdzenia normowanych okoliczności i zachowania, kryterium jednolitości wykładni i stosowania oraz kryterium racjonalności

⁵⁷⁴ W. Zalewski, *Kontrolologia - przyszłość prawa karnego i kryminologii?* [w:] Aktualne problemy i perspektywy prawa karnego, red. M. Mozgawa, P. Poniąkowski, K. Wala, Warszawa 2022, s. 469.

⁵⁷⁵ T. Oczkowski, *op cit.*, s. 47.

⁵⁷⁶ D. Gruszecka, *Ochrona dobra prawnego na przedpolu jego naruszenia. Analiza karnistyczna*, Warszawa 2012, s. 11-12.

⁵⁷⁷ R. Zawłocki, *Przestępstwo i jego struktura* [w:] System Prawa Karnego, t. 3. Nauka o przestępstwie: zasady odpowiedzialności, R. Dębski (red.), Warszawa 2017, s. 41.

unormowania. Problem w tym, że w przypadku prawa podatkowego rzadko można mówić o jednoznaczności czy precyzyjności określenia normatywnego, jak i braku rozbieżności interpretacyjnych zarówno co do orzecznictwa, jak i poglądów doktryny, tym bardziej, że prawo podatkowe odnosi się do określania nakazów i zakazów, które bywają niuansowane.

Każdej aktywności towarzyszyły i będą towarzyszyć nieprawidłowości, a te powinny być ujawniane, w przypadku zaś ich odpowiedniej karygodności - ścigane efektywnie przez wymiar sprawiedliwości. I zawsze niezmiennym problemem jest właśnie efektywność całego systemu, a w szczególności kwestia wypracowania rozwiązań, które tę efektywność będą zwiększać⁵⁷⁸.

Rozległość prawodawcza prawa podatkowego stoi w opozycji do jednoznaczności, co widać na przykładzie niezwykle skomplikowanych podziałów towarów spożywczych i ich objęcia różnymi stawkami VAT⁵⁷⁹ spowodowanych z jednej strony rozległością normatywizacji a z drugiej strony graniczącą z absurdem kazuistyką tzw. matrycy VAT określającej stawki podatku identyfikując towary i usługi za pomocą nomenklatury scalonej (CN) w odniesieniu do towarów oraz Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług z 2015 r. (PKWiU 2015) w odniesieniu do usług, bowiem z jednej strony na przestrzeni dwóch lat obowiązujące są cztery różne stawki VAT na te same artykuły a wprowadzane zmiany mają charakter tymczasowy. Sprzedaż artykułów spożywczych przy zastosowaniu błędnej stawki VAT spełnia znamiona narażenia podatku na uszczuplenie, co spełniając przesłankę karalności przemawia za penalizowaniem takiego zachowania i tylko kwota podatku narażonego na uszczuplenie kategoryzuje czyn jako przestępstwo (art. 54§1 i 2 k.k.s.) lub wykroczenie (art. 54§3 k.k.s.). Karalność tych zachowań jest zgodna z kryteriami wykładniczymi, tj. że treść przepisu prawa karnego skarbowego w odniesieniu do jego dyspozycji i sankcji należy przede wszystkim ustalać według literalnego brzmienia⁵⁸⁰. Nie da się nie skonstatować, że w przypadku tak częstych zmian stawek VAT nie występuje jakakolwiek pewność i stabilność prawa, co obciąża prawodawcę. Taka sytuacja jest niewłaściwa z punktu widzenia prawa karnego, ale również

⁵⁷⁸ T. Oczkowski, *Sygnalista oraz officer Compliance jako nowe instytucje mające znaczenie dla ujawniania i ścigania zachowań sprzecznych z prawem*, [w:] Współczesne oblicze prawa karnego, prawa wykroczeń, kryminologii i polityki kryminalnej. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Violetcie Konarskiej-Wrzosek, J. Bojarski, N. Daško, J. Lachowski, T. Oczkowski, A. Ziółkowska (red.), Warszawa 2023, s. 710.

⁵⁷⁹ Do 1 lipca 2020 r. sprzedaż pączków była objęta trzema różnymi stawkami VAT, tj. 5% w przypadku pączków klasyfikowanych jako pieczywo (np. pączki dietetyczne), których termin przydatności do spożycia nie przekroczył 14 dni, 8% w przypadku pączków tradycyjnych uznawanych jako wyroby ciastkarskie lub 23%, kiedy pączki były sprzedawane z długim terminem przydatności spożywczej, powyżej 45 dni. Po wprowadzeniu nowej matrycy VAT pączki objęte zostały stawką 5%. Stawka ta obowiązywała do 1 lutego 2022 r., bowiem na skutek pakietu antyinflacyjnego stawka ta wynosi 0%, która była rozwiązaniem okresowym, następnie powrócono do stawki 5% od kwietnia 2024 r.

⁵⁸⁰ F. Prusak, *Zagadnienia wprowadzające i ogólne* [w:] System Prawa Karnego. Tom 11. Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karnego wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe, M. Bojarski (red.), Warszawa 2014, s. 18.

prawa podatkowego, gdzie wobec trudności interpretacyjnych częstokroć w analogicznych stanach faktycznych stosowane są różne rozwiązania prawne⁵⁸¹.

Poszukując w tym przypadku naruszenia dobra prawnego, w pierwszym rzędzie zauważyć należy, że z naruszeniem normy sankcjonowanej mamy do czynienia wtedy, gdy czyn człowieka zagraża dobru chronionemu daną normą. Po drugie – norma prawna może chronić dobro prawne przed zachowaniami, które zgodnie z wiedzą i doświadczeniem mają potencjał zagrażający dobru⁵⁸². W odniesieniu do *error iuris* na gruncie k.k.s. mamy do czynienia z podobną problematyką, kiedy przedmiotem badania jest to, czy sprawca mając świadomość bezprawności naruszenia normy np. prawa podatkowego, nie miał i nie mógł mieć jednak przy tym świadomości, że jego zachowanie stanowiło także czyn zabroniony i zagrożony określoną karą przez kodeks karny skarbowy. Trudność tej oceny ukazuje chociażby przykład cukiernika wytwarzającego pączki, które przez lata były opodatkowane różnymi stawkami VAT. Produkcja pączka, jego zaoferowanie (np. poprzez wystawienie w sklepie) czy w końcu sprzedaż mogły odbywać się w różnych datach, w których obowiązywały różne stawki podatku, o czym informacja do podatnika mogła nie dotrzeć i świadomość możliwej karalności za narażenie na uszczuplenie podatku, jest, w moim przekonaniu trudno wykazywalna. Nie można jednak tego powiedzieć o zarzucalności wprost, bowiem kategoria zarzucalności jawi się jako możliwa, chociaż ocena nie powinna opierać się wyłącznie na zasadach *ignorantia iuris nocet*. To po stronie ustawodawcy leży przyczynowość skomplikowania, niestałości i niejednoznaczności daninowych warunków prowadzenia określonej działalności gospodarczej. Zauważyć należy, że moment sprzedaży towaru z punktu widzenia ewentualnej karalności nie jest kluczowy, ale doniosłe znaczenie mają również zachowania na przedpolu czynu, czyli zaoferowanie do sprzedaży, moment określenia ceny brutto a nawet ustalenie produkcji określonego artykułu (skoro każdy z nich może być objęty inną stawką VAT).

Wykładnia jak i stosowanie prawa, niezależnie od dziedziny prawa są zagadnieniami zabiegającymi o jednolitość, co w praktyce zdarza się rzadko. W części szczególnej, rozdziale 6 k.k.s. określone zostały czyny przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji. Obowiązkiem podatkowym jest przymusowe świadczenie pieniężne w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawach podatkowych (art. 4 o.p.), których to regulacji należy poszukiwać w regulujących ustawach podatkowych. Problem wykładni

⁵⁸¹ L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 164-167.

⁵⁸² W. Wróbel, A. Zoll, *Polskie prawo karne. Część ogólna*, Kraków 2010, s. 167.

i stosowania zachodzi już na etapie ustalenia czym jest obowiązek podatkowy. Sąd Najwyższy uznał, że obowiązek podatkowy nie obejmuje tzw. instrumentalnych obowiązków w zakresie podatkowej procedury⁵⁸³, np. prowadzenia ksiąg podatkowych, składania deklaracji. Tu należy zwrócić uwagę jednak, że nie wszystkie działania obywatela mieszczą się w kategorii procedury podatkowej, która to odnosi się do reguły gry między organem a podmiotem biernym stosunku prawnopodatkowego (np. postępowanie podatkowe, czynności sprawdzające). Natomiast składanie deklaracji, prowadzenie ksiąg odbywa się zasadniczo poza procedurą podatkową, bowiem stanowią obowiązki instrumentalne powiązane z obowiązkiem podatkowym, ale obowiązek podatkowy nie obejmuje instrumentalnych obowiązków. Inaczej rzecz ujmując pojawienie się obowiązków instrumentalnych jest konsekwencją obowiązku podatkowego.

Pogląd ten jest zbieżny z poglądami wyrażanymi w doktrynie prawa podatkowego⁵⁸⁴ z uwagi na to, że nie jest to nieskonkretyzowana powinność poniesienia przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach i nie godzi to w obowiązek podatkowy. Ocena ta jednak mija się z treścią rozdziału 6 kodeksu, w którym znajdują się również czyny zabronione, które penalizują naruszenie podatkowych obowiązków o charakterze instrumentalnym. Aby poznać obowiązek podatkowy i karnoskarbowe skutki naruszenia nie wystarczy zatem zapoznać się z określonymi przepisami ordynacji podatkowej i kodeksu karnego skarbowego, ale także innych ustaw podatkowych lub aktów prawnych wykonawczych do niej. W rzeczywistości zatem, aby móc rozeznąć się w karalności określonego zachowania, obywatel musi wykazać się zdecydowanie dużym zaangażowaniem.

Powstanie obowiązku podatkowego bardzo często rodzi obowiązki instrumentalne. Gdy powstaje obowiązek, podmiot staje się podatnikiem. Ale to nie oznacza jeszcze, że będzie zobowiązany do uiszczenia jakichś należności podatkowych. Podatki w rozumieniu potocznym to *de facto* zobowiązanie podatkowe, czyli skonkretyzowany obowiązek podatkowy. Do jego skonkretyzowania może przecież nigdy nie dojść z powodu np. zwolnienia podmiotowego.

Spory interpretacyjne są okolicznością powszechną, ale ich charakter ma niewątpliwie duże znaczenie. Jako przykład warto wskazać na art. 108 ust. 1 ustawy VAT odnoszącej się do obowiązania do zapłaty podatku wykazanego w wystawionej fakturze. Zdaniem Sądu Najwyższego wystawca fikcyjnej faktury ma obecnie zawsze obowiązek zapłaty podatku,

⁵⁸³ Uchwała SN w składzie 7 sędziów z 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003/9-10/75.

⁵⁸⁴ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, s. 22.

ponieważ jego zachowanie zawsze godzi w obowiązek podatkowy i narusza art. 62§2 k.k.s.⁵⁸⁵. Odmienne stanowisko przedstawił inny skład tego sądu podkreślając, że w wypadku gdy czynności wykonawcze sprawcy polegają na działaniu fingującym istnienie obowiązku podatkowego - wyłącznie w celu osiągnięcia z tego tytułu korzyści z majątku Skarbu Państwa - przez upozorowanie przed organem skarbowym przy pomocy fikcyjnych dokumentów przeprowadzenia realnej transakcji, to działanie takie stanowi przestępstwo określone w przepisach Kodeksu karnego (art. 286 § 1 k.k.), nie zaś przestępstwo skarbowe⁵⁸⁶. To drugie stanowisko znalazło później akceptację w innych judykatach Sądu Najwyższego⁵⁸⁷. Przedmiot ten był również sporny w doktrynie⁵⁸⁸.

Karalność określonego czynu jako decyzja prawodawcy winna mieć swoje merytoryczne, racjonalne podstawy. Sama kryminalizacja wynika z powodów racjonalnych (jest racjonalna), gdy według zamiaru ustawodawcy ma wywołać pewne skutki⁵⁸⁹. Temu służy cały system prawodawstwa opisany w poprzednich częściach niniejszej pracy. Przestępczość finansowa jest zjawiskiem trwałym i w ostatnich latach przybierającym na sile. Ten stan powinien się zatem spotykać z odpowiednią reakcją państwa. Za kryminalizacją przemawia szczególna społeczna ocena opodatkowania społeczeństwa. Racjonalność prawodawstwa karnoskarbowego przejawia się w tekście normatywnym, ale także w jego stosowaniu, i co kluczowe - skuteczności ochrony dobra prawnego. Trudno jednak uznać, aby kryteria racjonalności były tożsame w odniesieniu do wszystkich czynów o charakterze karnoskarbowym. Te kwestie są zależne od struktury poszczególnych czynów a nawet charakterystyki należności. W odniesieniu do uszczupień VAT zachowania sprawców polegają na wyłudzeniu zwrotu podatku w kwocie odpowiadającej różnicy między podatkiem należnym a naliczonym. W podatku akcyzowym czy PIT sprawstwo najczęściej polega na jego nieuiszczeniu.

Im więcej typów zachowań odpowiada opisom ustawowym, tym szerszy jest zakres kryminalizacji. W przypadku prawa karnego skarbowego mamy często do czynienia z przepisami o charakterze ogólnym, syntetycznym. Gdy znamiona przestępstwa ujęte są ogólnie, gdy mają charakter oceny albo gdy przepisy ujmują przestępstwo wprowadzając dokładnie ale niezmiernie szeroko - granica karalności, a co za tym idzie i zakres kryminalizacji są

⁵⁸⁵ Postanowienie SN z 19 marca 2008 r., II KK 347/07, R-OSNKKW 2008, poz. 583.

⁵⁸⁶ Wyrok SN z 12 lipca 2007 r., IV KK 171/07, LEX nr 310235.

⁵⁸⁷ Postanowienie SN z 10 lipca 2013 r., II KK 20/13, OSNKKW 2013/10/91.

⁵⁸⁸ P. Kardas, *O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k.*, Prokuratura i Prawo, 2008, nr 12, s. 13; J. Duży: *Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 22 października 2009 r., IV KK 433/08*, Państwo i Prawo, 2011, nr 10, s. 138.

⁵⁸⁹ L. Gardocki, *Zagadnienia... op. cit.*, s. 52-53.

niewyraźne⁵⁹⁰. W przypadku blankietowych odniesień do prawa podatkowego problematyka ta narasta, bowiem zakres, zawilość i niejasność języka przepisów podatkowych dla przeciętnego obywatela uniemożliwiają mu poznanie granic kryminalizacji określonych zachowań. W takich sytuacjach obywatele zdają się na własną ocenność, przekonanie o kryminalizacji lub jej braku.

Kryminalizacja to też problem podwójnej represyjności - czyli zarówno na gruncie norm karnych jak i podatkowej odpowiedzialności. Odpowiedzialność podatkowa ma charakter obiektywny i realizuje się w przypadku wypełnienia przesłanek określonych w prawie podatkowym niezależnie od subiektywnego nastawienia podatnika i stopnia jego winy. W konsekwencji fakt prowadzenia postępowania karnego ani nie stanowi przeszkody, ani nie zwalnia organów podatkowych w samodzielnym działaniu celem ustalenia stanu faktycznego sprawy i jego oceny pod kątem skutków podatkowych. Nieświadomość karalności oznacza, że kategorie odpowiedzialności podatkowej mogą być spełnione, a ukaranie za to samo zachowanie lub jego ukaranie w reżimie podatkowym nie wpływa na ocenę okoliczności *error iuris* na kanwie sprawy karnej. Nieświadomość karalności czynu wyłącza odpowiedzialność tylko wtedy, gdy sprawca nie mógł uniknąć błędu co do oceny prawnej, czyli kiedy to nie sprawca odpowiada za czyn zabroniony w wyniku niemożności uświadomienia sobie, że określone zachowanie jest karalne. Błąd nie może dotyczyć takich elementów lub znamion czynu, które same są aktami świadomości bądź innymi procesami psychicznymi sprawcy, a zatem błąd co do prawa nie odnosi się wprost do treści i zakresu materialnego prawa podatkowego. Obecny jego stan, o którym mowa była we wcześniejszych częściach tej pracy może stanowić istotne elementy podstawy błędu, bowiem obiektywnie rzecz biorąc prawo podatkowe jest trudne do zrozumienia i zastosowania, nawet dla specjalistów. Podstawa ta nie przemawia jednak za usprawiedliwieniem nieświadomości *a priori*, podobnie jak kryterium przeciętnego obywatela zachowującego należyta staranność ale decydujący o błędzie jest właśnie aspekt subiektywny należący do indywiduów sprawcy i jego indywidualnych uwarunkowaniach.

6.2. PODMIOTOWA ODPOWIEDZIALNOŚĆ PODATNIKA

Prawo karne skarbowe na pierwszy plan swojej regulacji przedkłada przestępczość podatkową i okołopodatkową, tej właśnie części poświęca najwięcej miejsca. Jednocześnie ustawodawca zdecydował się na najwyższe ustawowe zagrożenia karami w przypadku tego rodzaju czynów.

⁵⁹⁰ L. Gardocki, *Zagadnienia... op. cit.*, s. 19.

Jest to poniekąd spowodowane zakresem odpowiedzialności, szerokością „horyzontów”, jakie dotyka odpowiedzialność podatkowa. Właściwie każdy jest podatnikiem i to podatnikiem z urzędu. Znakomita większość ludzi staje się podatnikami wbrew własnej woli⁵⁹¹. O bezprawności, a następnie karalności określonych zachowań na gruncie prawa podatkowego nie decyduje cel (np. obniżenie obciążeń publicznoprawnych), lecz metoda działania. Sam cel redukcji obciążenia podatkowego nie jest niczym zdrożnym, aczkolwiek koliduje on z obowiązkiem obywatela ponoszenia danin publicznych⁵⁹². Nie istnieje prawo nakazujące podatnikom podejmowanie zachowań skutkujących nakładaniem na nich najwyższych podatków a poszukiwanie sposobów obniżenia obciążeń jest niewątpliwie działaniem legalnym, logicznym i naturalnym. Powstawanie i pogłębianie obowiązków podatkowych wzmacnia potrzebę kreatywności w redukcji obciążeń. W doktrynie podatkowej podnosi się, że oprócz stref legalności i nielegalności występuje także trzecia, pośrednia, zwana „obejściem” czy „nadużyciem” prawa podatkowego⁵⁹³.

Prawodawca kodeksu karnego skarbowego zaakcentował zmianę punktu ciężkości polityki kryminalnej poprzez przesunięcie go z karania na rozwiązywanie konfliktu społecznego na drodze m.in. wyrównania uszczerbku finansowego Skarbu Państwa lub innego właściwego podmiotu⁵⁹⁴. Czyny karalne mają wymiar przede wszystkim formalny i dotyczą wyłącznie osób fizycznych jako sprawców. Podmiotowość ta wynika nie tylko z art. 1 k.k.s., ale również z art. 5 określającego wiekowy próg sprawców do przypisania odpowiedzialności karnoskarbowej. Kodeks karny skarbowy określa podmiot czynu zabronionego za pomocą zaimka „kto” kreśląc adresata normy w sposób ogólny oraz sam czyn o charakterze powszechnym, podmiot jest niezindywidualizowany ustawowo. Odpowiedzialność karna grozi osobom spełniającym indywidualne cechy.

Podstawową grupą, której dotyka odpowiedzialność karnoskarbowa jest podatnik⁵⁹⁵. W praktyce o tym, czy dany podmiot jest podatnikiem rozstrzyga się z reguły na podstawie przepisów ustawy normującej dany rodzaj podatku, a nie przepisów ordynacji podatkowej, które dają jedynie ogólną definicję⁵⁹⁶. Podatnikiem w rozumieniu k.k.s. jest również osoba

⁵⁹¹ C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007, s. 239.

⁵⁹² L. Wilk, *Prawo karne skarbowe jako instrument egzekwowania podatków*, Palestra, 2010, nr 3, s. 11.

⁵⁹³ P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2002, s. 221.

⁵⁹⁴ Uzasadnienie Rady Ministrów RP do projektu ustawy - Kodeks karny skarbowy [w:] *Kodeks karny skarbowy z wprowadzeniem J. Sobczaka*, Warszawa 1999, s. 151.

⁵⁹⁵ Zgodnie z art. 7 o.p. jest nim osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu.

⁵⁹⁶ I. Zgoliński (red), *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2021, komentarz do art. 54, teza 3 dostęp on-line.

zobowiązana do uiszczenia opłat, niepodatkowych należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym oraz daniny solidarnościowej, o której mowa w ustawie o PIT. W końcu podatnikiem jest także ten, kto jest zobowiązany do uiszczenia należności publicznoprawnej stanowiącej należność nie tylko państwową czy samorządową, ale także stanowiącą przychód budżetu wspólnotowego. Definicja ta, przyjęta przez prawodawcę karnego ma swoje źródło zakresowe w prawie finansowym, najpierw w ustawie z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych⁵⁹⁷, a następnie Ordynacji podatkowej⁵⁹⁸. Podatnik odpowiada za swoje zobowiązania podatkowe na podstawie ustaw podatkowych wprost, tj. bezpośrednio i osobiście. Sprawca odpowiada za całość czynu w rozumieniu podatkowym oraz karnoskarbowym. Prawo karne koncentruje się na odpowiedzialności indywidualnej, tj. na osobie, u której występuje zarzucalność i jej indywidualnym zachowaniu z tym, że wina nie może być anonimowa, musi posiadać jakieś „imię” sprawcy.

Orzecznictwo Sądu Najwyższego wyraża pogląd, że podatnikiem jest ten, czyj obowiązek podatkowy został określony w przepisach ustawy podatkowej, która określa jednocześnie podmiot zobowiązania oraz jego przedmiot i stawkę opodatkowania⁵⁹⁹. Sąd karny jest legitymowany do tego, aby samodzielnie badać kwestię istnienia zobowiązania podatkowego oraz wysokość podatku określonego decyzją organów administracyjnych, nie jest związany decyzją administracyjną, w tym podatkową, niezależnie od jej deklaratywnego czy konstytutywnego charakteru⁶⁰⁰.

Ustawodawstwo podatkowe łączy z kolei obowiązek podatkowy z czynnością (lub jej brakiem) podlegającą opodatkowaniu, a nie z podmiotem opodatkowania. Ale ten zakres przedmiotowy opodatkowania warunkuje i upodmiotawia go. Brak obowiązku podatkowego ciążącego na danym podmiocie (ewentualnego sprawcy deliktu karnoskarbowego) nie będzie prowadzić do realizacji znamienia podatnika, a w konsekwencji skutkuje niemożnością przypisania wszystkich ustawowych znamion czynu zabronionego z art. 54 k.k.s.⁶⁰¹ dotyczącego

⁵⁹⁷ Dz.U.1993, poz. 108, nr 486; art. 3 ust. 3 tej ustawy stanowił, że podatnikiem jest jednostka gospodarki uspołecznionej, osoba fizyczna oraz nie będąca jednostką gospodarki uspołecznionej osoba prawna i inna jednostka organizacyjna nie posiadająca osobowości prawnej, obowiązana do uiszczania podatku z tytułu ciążącego na niej obowiązku podatkowego.

⁵⁹⁸ Art. 7 o.p. stanowi w §1, że Podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu, na podstawie §2 ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w § 1.

⁵⁹⁹ Wyrok SN z 1 grudnia 2005 r., IV KK 122/05, OSNKW 2006, z. 2, poz. 19; Postanowienie SN z 22 listopada 2011 r., IV KK 270/11, LEX nr 1095847; Postanowienie SN z 15 stycznia 2015 r., III KK 313/14, LEX nr 1648188.

⁶⁰⁰ Wyrok SA w Katowicach z 26 października 2018 r., II AKa 231/18, LEX nr 2677073.

⁶⁰¹ K. Frąckowiak, *Wybrane zagadnienia statusu podatnika jako podmiotu indywidualnego właściwego czynu zabronionego z art. 54 Kodeksu karnego skarbowego*, *Studia Prawnoustrojowe*, 2021, nr 52, s. 104.

nieujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania. Prawo karne skarbowe musi pozostawać spójne z prawem podatkowym z uwagi na niesprzeczność systemu prawnego⁶⁰². Wskazać należy, że ustawy podatkowe, co do zasady, łączą obowiązek podatkowy z czynnością podlegającą opodatkowaniu, a nie z jej podmiotem, a zatem to zakres przedmiotowy opodatkowania determinuje jego zakres podmiotowy⁶⁰³. Dobrze pokazują to przykłady akcyzy przy nielegalnym przewozie towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium UE, co wiąże się z opodatkowaniem podatkiem akcyzowym, jak i VAT i także możliwa jest odpowiedzialność na podstawie art. 54 k.k.s.

W przypadku ustawy VAT, zgodnie z art. 15 ust. 1, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Ujęcie podatnika w tym przypadku wyznacza linię łączącą, co do zasady, obowiązek podatkowy z czynnością podlegającą opodatkowaniu, a nie z podmiotem dokonującym tej czynności, bowiem to przedmiotowy zakres określa zakres podmiotowy. Rozwiązanie to jest wspólne dla całego systemu podatkowego. Gdyby ustawodawca wiązał opodatkowanie z podmiotem, wiązałoby się to z trudnościami normatywnego ujęcia przedmiotu opodatkowania oraz większym ryzykiem nieskuteczności opodatkowania, skoro przedmiotem opodatkowania VAT jest m.in. dostawa towaru to brak kwalifikacji podatnika (zgłoszenia się jako podatnika) wiązałby się z niemożnością pobrania tego podatku. Penalizowanie w kodeksie karnym skarbowym wiąże się z koniecznością ustalenia poprawnej definicji i zakresu podmiotowo-przedmiotowego na gruncie podatkowym, bowiem co do zasady opis znamion, kluczowych elementów penalizowanego zachowania znajduje się poza kodeksem. Związek treściowy i zakresowy musi istnieć, aby móc mówić o odpowiedzialności karnoskarbowej. O tym, czy można mówić o „podatniku” decydują przepisy prawa podatkowego, które precyzują, jakie zdarzenie czyni z danego podmiotu podatnika, co jest przedmiotem i jaka jest stawka opodatkowania. Odpowiedzialność podatnika wynika z ustaw podatkowych, jednak to prawo karne skarbowe sankcyjnością dąży do sprawiedliwości w znaczeniu wyrównania wyrządzonej krzywdy. Z punktu widzenia prawa podatkowego krzywda jest naprawiana poprzez zapłatę podatku z odsetkami, a zatem prawo karne skarbowe działając jako *ultima ratio* nie jest już pierwszoplanową gałęzią prawa w tym zakresie; może mieć znaczenie uzupełniające (jeśli na

⁶⁰² *Ibidem*, s. 106.

⁶⁰³ Postanowienie SN z 22 listopada 2011 r., IV KK 270/11, LEX nr 1095847.

tle prawa podatkowego doszło do naprawienia krzywdy) lub kompensacyjne wprost (jeśli na tle prawa podatkowego nie doszło do naprawienia krzywdy w ogóle).

Upodmiotowienie odpowiedzialności w k.k.s. kryjące się pod postacią „kto” jest różne w porównaniu do odpowiedzialności podatkowej. Penalizacja może mieć miejsce wówczas, kiedy spełniając ogólne warunki odpowiedzialności karnej przekroczona zostaje bariera bezprawności na gruncie podatkowym. Popełniony czyn musi przekraczać granice ustawodawcze i to zachodzi na gruncie prawa podatkowego. Art. 1§1 k.k.s. wprost odnosi się do tego „kto popełnia czyn”, a zatem odpowiedzialność zależna jest od zdolności do popełnienia czynu zabronionego. Najpierw jednak zachowanie jest badane na gruncie podatkowym, gdzie z uwagi na odpowiedzialność obiektywną podatnik i jego cechy indywidualne mają drugorzędne znaczenie. Odpowiedzialność podatkowa jest odpowiedzialnością, w której mniejsza ilość elementów badanych może wpływać na uchylenie się sprawcy od odpowiedzialności a więcej czynników określać popełnienie czynu. Po ustaleniu, że jest to podatnik i np. uszczuplił należność to badaniu podlega odpowiedzialność na gruncie kodeksu karnego skarbowego.

Instytucją mającą istotne znaczenie praktyczne jest odpowiedzialność za zajmowanie się sprawami finansowymi innej osoby w oparciu o art. 9§3 k.k.s., który jest podstawą odpowiedzialności karnej za sprawstwo przestępstwa lub wykroczenia skarbowego w sytuacji, gdy konstrukcja typu czynu zabronionego o charakterze indywidualnym określa podmiot sprawczy, wykorzystując terminologię stosowaną w ustawach podatkowych⁶⁰⁴. Instytucja ta odgrywa kluczową rolę w tych sytuacjach, w których znamiona czynu określone indywidualnie wymykają się sankcjonowaniu podmiotu niebędącego jednak osobą fizyczną objętą normą podatkową, chociaż spełniającą cechy sprawcy tego przestępstwa, czyli nie będąc podatnikiem czy płatnikiem, w związku z normą sankcjonującą przewidującą karę wyłącznie wobec osoby fizycznej. W tym przypadku dochodzi do rozwarstwienia zakresu normy sankcjonowanej określającej zachowania zakazane lub nakazane innym podmiotom niebędącym osobami fizycznymi niż wskazane w zakresie zastosowania normy sankcjonującej⁶⁰⁵. Art. 9§3 k.k.s. rozszerza podstawę podmiotową odpowiedzialności karnej, a jej występowanie wprost odnosi

⁶⁰⁴ P. Kardas [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, G. Łabuda, T. Razowski, P. Kardas (red.), Warszawa 2017, art. 9, teza 115, dostęp online.

⁶⁰⁵ G. Łabuda, *Glosa do uchwały SN z dnia 26 kwietnia 2007 r., I KZP 7/07*, Monitor Prawniczy, 2007, nr 21, s. 1215 i n.

się do funkcji ochronnej interesów majątkowych Skarbu Państwa czy jednostek samorządu terytorialnego budującej fundament kodeksu karnego skarbowego.

Sprawy gospodarcze obejmują wszelkiego rodzaju czynności prawne i faktyczne, które są podejmowane w związku z działalnością gospodarczą danej osoby czy podmiotu, ale dotyczą strefy gospodarczej, tj. sfery organizacji oraz wymiany dóbr i usług. Nie można utożsamiać spraw gospodarczych z prowadzeniem działalności gospodarczej⁶⁰⁶. Jest to odpowiedzialność sprawcza, chociaż niewątpliwie mamy do czynienia z koniecznością badania samodzielności zachowań takiej osoby, która faktycznie może nie występować, a jej wpływ na sprawę może kończyć się na firmowaniu pewnych rozwiązań, o których zdecydowały inne osoby, co nie uchyla odpowiedzialności karnej.

Cechy instytucji, o której mowa w art. 9§3 k.k.s. zbiegają się z pewną problematyką karania w kontekście funkcji prawa karnego. Jest to w pewien sposób przykład sprawiedliwości naprawczej, której istotą jest przede wszystkim ochrona pokrzywdzonych i wyrównanie szkód, jakie zostały lub mogły zostać wyrządzone Skarbowi Państwa lub jednostkom samorządu terytorialnego. W kodeksie karnym skarbowym, wobec szerokiego określenia podmiotowych kategorii odpowiedzialności karnej ustawodawca wskazał na przydanie prymatu ochrony pokrzywdzonego, co w większości przypadków oznacza przydanie pierwszeństwa racji budżetowej. Instytucja ta nie określa nowego statusu sprawstwa, ale ustanawia przesłanki odpowiedzialności „jak za sprawstwo” przy wykorzystaniu jednej z postaci sprawstwa przy indywidualnym badaniu wpływu i samodzielności zachowania tej osoby na wypełnienie znamion czynu zabronionego.

6.3. OCHRONA PODATNIKA. INSTRUMENTY POZWALAJĄCE PODATNIKOWI NA POZNANIE PRAWA, JEGO INTERPRETACJĘ ORAZ WŁAŚCIWE ZASTOSOWANIE

Organem podatkowym posiadającym szerokie możliwości zarządzania poszczególnymi daninami publicznymi jest Minister Finansów (od lipca 2025 r. Minister Finansów i Gospodarki), który w swoich kompetencjach posiada uprawnienia do podejmowania czynności służących zapewnieniu jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe. W ramach tych kompetencji jest on uprawniony do dokonywania interpretacji

⁶⁰⁶ F. Prusak [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom I (art. 1-53)*, Kraków 2006, art. 9, teza 83, dostęp online.

przepisów, wydając tzw. interpretacje ogólne, czy też wydając z urzędu ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów - tzw. objaśnienia podatkowe - przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁶⁰⁷. Innym fundamentalnym instrumentem ochrony podatników jest interpretacja indywidualna należąca do kompetencji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Zarówno interpretacja ogólna, jak i interpretacja indywidualna posiadają cechy wspólne wyróżniające je w kontekście ochrony obywatelskiej przed niskiej jakości prawem podatkowym.

Oba rodzaje interpretacji podatkowych nie są rozstrzygnięciami władczymi i nie mają charakteru aktu stosowania prawa, mają pośrednio wpływać na stosowanie przepisów i formalnie nie wiążą organów podatkowych. Zawierają jedynie pogląd o sposobie rozumienia treści przepisów podatkowych poddanych ocenie oraz ich zastosowania w odniesieniu do określonego we wniosku stanu faktycznego⁶⁰⁸.

Interpretacja podatkowa jest niewątpliwie instrumentem służącym ochronie podatników przed negatywnymi konsekwencjami podatkowymi. Warto zauważyć jednak, że zarówno narzędzie interpretowane (przepisy prawa podatkowego), jak i instrument umożliwiający w pewnym stopniu zbalansowanie tego narzędzia (interpretacja) są systemowo powiązane z władzą publiczną, która określa oba te elementy. Rola obywatela jest w zasadzie sprowadzona do odebrania tej samoistnej formy rozstrzygnięcia określonej sprawy i aprobaty wobec niej. Usytuowanie systemowe pozostawia wszystkie karty decydujące o określeniu zakresu i granic praw czy obowiązków w rękach państwa; obywatel pozostaje niejako w defensywie z pakietem procesowych uprawnień dochodzenia swoich racji i obrony własnych interesów, a do nich należy zaliczyć interpretacje podatkowe.

Oprócz opisywanych instrumentów warto przywołać uprawnienia do występowania o wiążącą informację stawkową w przypadku VAT oraz wiążącą informację akcyzową w przypadku podatku akcyzowego, mające na celu określanie w sposób kategoriyczny stawek tych podatków na żądanie podatnika.

⁶⁰⁷ Art. 14a§1 o.p.

⁶⁰⁸ Wyrok NSA z 21 czerwca 2011 r., I GSK 404/10, LEX nr 1082424.

6.3.1. INTERPRETACJE OGÓLNE ORAZ OBJAŚNIENIA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Instrumentem prawnym służącym zapewnieniu jednolitości stosowania prawa podatkowego przez organy administracji skarbowej jest interpretacja ogólna. Interpretacja ogólna jest dyrektywą postępowania dla zobowiązanych, jednocześnie sprawuje rolę instytucji umożliwiającej im ochronę prawną, o ile zastosowali się do tej interpretacji, zgodnie z art. 14k§2 ordynacji podatkowej.

Instrumentem prawnym służącym zapewnieniu jednolitości stosowania prawa podatkowego przez organy administracji skarbowej jest interpretacja ogólna. Interpretacja ogólna jest dyrektywą postępowania dla zobowiązanych, jednocześnie sprawuje rolę instytucji umożliwiającej im ochronę prawną, o ile zastosowali się do tej interpretacji, zgodnie z art. 14k§2 ordynacji podatkowej. Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej wymaga spełnienia szczególnych warunków formalnych, ale przede wszystkim merytorycznych. W praktyce oznacza to, że wymogi te zostają spełnione w nielicznych przypadkach. Ustalenie rygorystycznych i ocennych kryteriów zdaje się wprost wskazywać na zalecenie wobec Ministra, aby ten dbał o jednolite stosowanie prawa. W osiągnięciu tego celu niewątpliwie pomaga publikacja interpretacji ogólnych w dzienniku urzędowym ministerstwa. Biorąc pod uwagę rolę tego organu, szczególne przesłanki wydawania tego aktu i celowość interpretacji należy zwrócić uwagę, że jest to instrument ekstraordynaryjny. Z tego też wynika rygoryzm formalny i merytoryczny dla uzyskania tej interpretacji, co z punktu widzenia systemowego jest zrozumiałe. Interpretacja ma charakter abstrakcyjny. Nie sposób uznać, że interpretacja stanowi źródło prawa lub akt wewnętrzny stosowania prawa, a więc wykładnia urzędowa nie może być podstawą decyzji podatkowych wobec obywateli i innych podmiotów prawa⁶⁰⁹. Wydana interpretacja nie wiąże organów podatkowych, w istocie rzeczy nie jest wiążąca dla nikogo - ani dla organów podatkowych, ani podatników, płatników i inkasentów⁶¹⁰.

W kwestii braku wiążącego charakteru interpretacji ogólnej gruntujące stanowisko zajmował Trybunał Konstytucyjny. W przypadku wyroku dotyczącego interpretacji ogólnej stwierdził niekonstytucyjność pierwotnych przepisów ustanawiających ich wiążący charakter, bowiem odbierały one obywatelowi prawo do konstytucyjnego prawa zaskarżenia decyzji oraz

⁶⁰⁹ T. Dębowska-Romanowska, *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, Państwo i Prawo, 1998, nr 7, s. 28.

⁶¹⁰ R. Mastalski, *Charakter prawny interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez Ministra Finansów*, *Jurysdykcja Podatkowa*, 2007, nr 1, s. 227 i n.

ingerowały w hierarchię źródeł prawa nie będąc w rzeczywistości źródłem tego prawa. Nadanie mocy wiążącej abstrakcyjnej interpretacji problemów prawa podatkowego ustalanej przez Ministra Finansów sprawia bowiem, iż gwarancja powtórnego rozpatrzenia sprawy wskutek wniesionego środka zaskarżenia staje się dla strony iluzoryczna i pozorna, samo zaś prawo zaskarżenia nabiera waloru wyłącznie formalnego środka prawnego⁶¹¹, a zatem nawet w przypadku zaskarżenia organ II instancji nie mógł rozpatrywać odwołania merytorycznie, a jedynie badać prawidłowość procedury. Inne rozstrzygnięcie Trybunału, chociaż nie orzekło o niezgodności z Konstytucją przyjętych rozwiązań na tle interpretacji podatkowych to utrzymały krytyczny stosunek do wiążącego charakteru interpretacji podatkowych - w tym przypadku indywidualnych⁶¹².

Minister Finansów dążąc do jednolitości stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe jest legitymowany do wydawania z urzędu ogólnych wyjaśnień przepisów prawa podatkowego dotyczących stosowania tych przepisów. Objasnienia podatkowe, o których tu mowa, są adresowane do podmiotów zobowiązanych, którymi najczęściej są podatnicy, płatnicy czy inkasenci. Istota objaśnień sprowadza się do powiązania treści przepisu z jego praktycznym zastosowaniem w odniesieniu do przykładowych sytuacji. Założeniem prawodawcy było wprowadzenie szybszej (od wnioskowania o interpretację indywidualną) możliwości uzyskania ochrony prawnej wobec zastosowania się do wykładni urzędowej. Korzystanie przez podatników z objaśnień podatkowych ma zapewniać taką ochronę prawną, jaką daje stosowanie się do interpretacji ogólnej czy indywidualnej.

Powołanie powyższych instrumentów dowodzi temu, że prawodawca uznaje, że same przepisy prawa mogą być niewystarczające, aby z jednej strony zapewnić fundamenty finansów publicznych, a z drugiej, aby dostatecznie chronić społeczeństwo i gospodarkę przed nadmiernymi obciążeniami. Organy podatkowe mają obowiązek stosować przepisy prawa, a nie chronić interesy związku publicznoprawnego czy podmiotów biernych. Prawodawca przy tym nie decydując się na jasne określenie charakteru prawnego instytucji proobywatelskich ustanowił trudno dostępne dla indywidualnego obywatela narzędzie do ochrony interesów podatników. Rolą tych instrumentów jest to, że nie zastąpią działań podatnika, ponieważ w dalszej konsekwencji to po jego stronie leży udowodnienie, że postępuje zgodnie z linią przyjętą w interpretacji.

⁶¹¹ Wyrok TK z 11 maja 2004 r., K 4/03, OTK-A 2004/5/41.

⁶¹² Wyrok TK z 30 października 2006 r., P 36/05, OTK-A 2006/9/129.

Minister Finansów posiadając szerokie uprawnienie do wydawania interpretacji ogólnych korzysta z niego właściwie w incydentalnych przypadkach. Na przestrzeni ostatnich lat wydano jedynie po 4 interpretacje w 2023 oraz 2025 r. i 11 interpretacji w 2024 r.⁶¹³ W zakresie podatku akcyzowego Minister w okresie 2018-2020 r. nie wydał żadnej interpretacji ogólnej prawa podatkowego, ani nie wydał żadnego objaśnienia podatkowego. W tym okresie Minister wydał 7 interpretacji ogólnych w zakresie VAT (wszystkie z urzędu). W przypadku podatków dochodowych w latach 2018-2020 Minister wydał 8 interpretacji ogólnych oraz 11 objaśnień podatkowych⁶¹⁴. Według danych, Minister w ostatnich latach wydało następującą ilość objaśnień podatkowych: 2025 r. - 7, 2024 r. - 0, 2023 r. - 7, 2022 r. - 4⁶¹⁵.

6.3.2. INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej na wniosek zainteresowanego może wydawać interpretacje indywidualne prawa podatkowego. Wskazuje się raczej, że są to akty zbliżone do stosowania prawa albo akty quasi-stosowania prawa podatkowego⁶¹⁶. Przy wydawaniu dochodzi do wykładni prawa podatkowego, co jest już wydatną różnicą w stosunku do interpretacji ogólnej. Wskazuje się przy tym w orzecznictwie, że interpretacja indywidualna także nie jest aktem administracyjnym i nie rozstrzyga o prawach i obowiązkach jej adresata, właściwie wypowiada się jedynie o uprawnieniach czy obowiązkach wynikających z przepisów⁶¹⁷.

Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że jest to forma, która nie ma charakteru władczego rozstrzygnięcia i nie stanowi załatwienia sprawy zainteresowanego. Zastosowanie się podmiotu prawa do treści wydanej interpretacji, a nie jej udzielenie i wydanie, tworzy związaną z nią ochronę prawną, a zatem jest to działanie niewładcze⁶¹⁸. Biorąc pod uwagę opisany charakter prawny, można stwierdzić, że indywidualna interpretacja ma na celu dywersyfikację ryzyka po stronie podatnika związanego z realizacją praw czy obowiązków określonych w prawie

⁶¹³ Według danych opublikowanych w Systemie Informacji Celno-Skarbowej EUREKA, <https://eureka.mf.gov.pl/>, dostęp dnia 22.04.2026 r.

⁶¹⁴ Pismo Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 29 grudnia 2020 r., BMI1.0123.1881.2020.

⁶¹⁵ Dane pozyskane z: <https://www.podatki.gov.pl/interpretacje-indywidualne/objasnienia-podatkowe/>, dostęp dnia 22.04.2026 r.

⁶¹⁶ K. Teszner [w:], *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, L. Etel (red.), Gdańsk 2020, komentarz do art. 14(b), teza 1, dostęp on-line.

⁶¹⁷ Wyrok WSA w Poznaniu z 11 grudnia 2015 r., I SA/Po1767/15, LEX nr 1946601.

⁶¹⁸ Uchwała NSA w składzie 7 sędziów z 7 lipca 2014 r., II FPS 1/14, ONSAiWSA 2015/1/3.

podatkowym a sama interpretacja jest źródłem wiedzy co do słuszności stanowiska prezentowanego przez zainteresowanego we wniosku o wydanie interpretacji.

Chociaż prawodawca ustanowił szeroki zakres możliwości interpretacji prawa podatkowego w formie indywidualnej, co może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych, przepisy przewidują także szereg wyłączeń uniemożliwiających skorzystanie z tej drogi⁶¹⁹, chociaż część z nich nie ma znaczenia dla interesów wnioskodawcy (np. przepisy ustrojowe i proceduralne). Po wtóre, legitymowana do wystąpienia o jej wydanie może być tylko ta osoba, u której wystąpił (lub może wystąpić) określony stan faktyczny mogący powodować określone konsekwencje podatkowoprawne⁶²⁰.

Wymowne są statystyki dotyczące ilości wydawanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej interpretacji, które rokrocznie wzrastają. Tylko w ostatnich latach wzrost ten jest stały od 20 270 interpretacji (na 25 398 wniosków) w 2020 r. do 25 176 (na 31 589 wniosków) w 2024 r.⁶²¹. Dane te pokazują znaczną skalę braku możliwości samodzielnego rozeznania oraz braku zaufania obywateli do państwa i tworzonego przezeń prawa, a interpretacja indywidualna w takim przypadku może stanowić pewnego rodzaju polisę ubezpieczeniową na wypadek różnego interpretowania przepisów czy kolejnych zmian prawa. Z drugiej jednak strony ujawnia się zjawisko kierowania w tożsamych stanach faktycznych wielu wniosków o wydanie interpretacji, co - jak się wydaje - ma służyć za swego rodzaju „polisę ubezpieczeniową” dla podatnika⁶²².

Instrumenty interpretacyjne posiadają szereg fundamentalnych wad, które z punktu widzenia interesu adresata normy wnioskującego o poznanie właściwej interpretacji znacznie obniża wartość rozstrzygnięcia. Żadne z nich nie jest powszechnie obowiązujące i nie wiąże organów wprost, pozostawiając decyzję o stosowaniu prawa organowi rozstrzygającemu określoną sprawę. Interpretacje są trudnodostępne, czasochłonne i wymagają ze strony wnioskodawcy odpowiedniego przygotowania i zaangażowania w zakreślenie stanu faktycznego

⁶¹⁹ Nie wydaje się interpretacji indywidualnych w zakresie objętym stawkami VAT wynikającymi z ustawy o podatku od towarów i usług, przedmiotem wniosku nie mogą być między innymi przepisy prawa podatkowego regulujące właściwość, uprawnienia i obowiązki organów podatkowych, mające na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, które odnoszą się do nadużycia przepisów prawa podatkowego, prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej lub podejmowania działań w sposób sztuczny lub bez uzasadnienia ekonomicznego.

⁶²⁰ Wyrok NSA z 1 grudnia 2015 r., II FSK 2386/13, LEX nr 1988446; Wyrok NSA z 19 czerwca 2015 r., I FSK 533/15, LEX nr 1783259.

⁶²¹ Dane udostępnione na mój wniosek w trybie ustawy o dostępie do informacji publicznej - pismo Krajowej Informacji Skarbowej z 9 kwietnia 2025 r., UNP: 2586891, znak: 0110-KWP.0150.35.2025.1

⁶²² Przykładem może być zjawisko cashpoolingu (zarządzania płynnością finansową w tej samej grupie kapitałowej) i badania czy podlega opodatkowaniu czy też nie. Jednoznaczna linia wykładnicza nie udaremniała składania wniosków o wydanie interpretacji na indywidualne potrzeby wnioskodawców.

i ukształtowanie swojego stanowiska. Co istotne, podatnik nie może „przymykać oczu” na wydaną interpretację, nawet przy negatywnej dla niego interpretacji oznacza to dla niego nieproporcjonalnie większe ryzyko, niż dla organu w przypadku niezastosowania się.

W świetle utrwalonej linii orzeczniczej interpretacja indywidualna spełnia funkcję ochronną, gwarancyjną wynikającą z art. 14k o.p.. Mowa w nim o zasadzie nieszkodzenia, której istotą jest tzw. "nieszkodzenie" wnioskodawcy, który zastosował się do uzyskanej interpretacji. Zatem ze swej istoty wydanie interpretacji indywidualnej powinno oznaczać, że zainteresowany pozna zapatrywania organu podatkowego w zakresie rozumienia określonych przepisów prawa podatkowego na tle sytuacji faktycznej opisanej we wniosku (funkcja informacyjna), jak również to, że ów zainteresowany będzie miał realną możliwość powołania się na to stanowisko w razie ewentualnych sporów z organami podatkowymi (funkcja gwarancyjna)⁶²³. W art. 14 k§3 o.p. ustanowiono zasadę, zgodnie z którą w zakresie związanym zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie, której wygaśnięcie stwierdzono, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę⁶²⁴.

6.3.3. INICJATYWY PUBLICZNE ORAZ PRYWATNE ZMIERZAJĄCE DO POZNANIA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Jednym z warunków przestrzegania normy prawej jest jej rozumienie. Społeczeństwo co do zasady nie zna prawa i poświęca niewiele czasu na tę część edukacji. Skutkiem nieznajomości prawa jest między innymi to, że może ono zadziałać niezgodnie z wolą adresata, czasami bezpośrednio godząc w jego interes. Zasada *ignorantia iuris nocet* ma zastosowanie nie tylko indywidualne, ale i powszechne. Nieznajomość prawa podrywa zaufanie do prawa, do państwa i jego instytucji.

⁶²³ Wyrok NSA z 31 stycznia 2025 r., III FSK 287/24, LEX nr 3840211, Wyrok NSA z 10 września 2021 r., I FSK 407/19, LEX nr 3252674, Wyrok NSA z 22 listopada 2018 r., II FSK 3238/16, LEX nr 2609751, Wyrok NSA z 27 września 2018 r., II FSK 290/18, ONSAiWSA 2020/4/46,

⁶²⁴ Na podstawie art. 14n§4 o.p. odpowiednio przepisy art. 14k-14m stosuje się w przypadku zastosowania się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych, utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów KAS.

Aby prawo było poznane, musi być jawne. Najlepszym sposobem ku temu jest ogłoszenie go w powszechnie dostępnych urzędowych organach publikacyjnych⁶²⁵. Współcześnie uchwalane akty normatywne są ogólnodostępne, podobnie jak możliwe jest śledzenie na bieżąco procesu legislacyjnego, w tym śledzenia prac parlamentarnych czy dotyczących aktów prawa miejscowego dzięki jawności zewnętrznej prac organów władz publicznych. Problemem, z którym od wielu lat zmagają się państwa jest stale wzrastająca intensywność regulacji prawnych. Poszerzaniu przestrzeni informacyjnej dostępnej człowiekowi dzięki rozwojowi komunikacji towarzyszy właściwie kurczenie się przestrzeni, nad którą człowiek panuje, aby móc zaspokoić swoje potrzeby w tym zakresie. To, że prawodawca uchwała coraz więcej przepisów, do których adresat posiada dostęp nie idzie w parze z możliwością kontrolowania zmian normatywnych przez nich. Pochodną tych przemian jest nieadekwatność tradycyjnego ujmowania zagadnień informacyjnych w procesach stanowienia i stosowania prawa, do aktualnych potrzeb⁶²⁶. Upowszechnienie prac legislacyjnych i prawodawstwa powiązane z maksymalnym skróceniem drogi do poznania prawa nie idzie w parze z upowszechnieniem wiedzy o obowiązujących normach. Przytoczone w poprzednich rozdziałach pracy badania pokazują, że współcześnie nie ma współzależności między wprowadzaniem aktu prawnego w życie z powszechną orientacją o nim.

Akty normatywne, które wyrażają normy prawne adresowane do obywateli polskich i polskich jednostek organizacyjnych, mogą być stosowane przez organy władzy publicznej tylko wówczas, gdy zostały sformułowane w języku polskim i ogłoszone w odpowiednim dzienniku urzędowym⁶²⁷. Odnosi się to nie tylko do wewnątrz krajowych aktów prawnych, ale także aktów wiążących międzynarodowo. W przeszłości nawet 2/3 umów międzynarodowych nie było ogłaszanych w Dzienniku Ustaw i Monitorze Polskim⁶²⁸. Obecnie w tych przypadkach często dochodzi do wielomiesięcznych opóźnień w ich ogłaszaniu. Realizacja obowiązków spoczywających po stronie prawodawcy jest zatem daleka od wyznaczonych standardów rzetelnego ogłaszania.

Oficjalne publikatory nie są najczęściej wykorzystywanym źródłem wiedzy o prawie, podobnie nie stanowią najpowszechniejszego informatora o uchwaleniu aktu prawnego. Wadą publikatora urzędowego jest to, że jest materia trudną do przyswojenia jako całość i dla

⁶²⁵ A. Gwiżdż, *Zagadnienie jawności prawa*, Studia Prawnicze, 1981, nr 1-2 (67-68), s. 91; H. Rot, *Ogłaszanie aktów prawotwórczych de lege ferenda*, Państwo i Prawo, 1978, nr 1, s. 48-51.

⁶²⁶ G. Szpor, *Jawność i jej ograniczenia. Tom I. Idee i pojęcia*, Warszawa 2016, s. 9.

⁶²⁷ Wyrok NSA z 14 grudnia 2011 r., I GSK 600/10, LEX nr 1134264.

⁶²⁸ G. Wierczyński, *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 840.

niewyspecjalizowanego odbiorcy może być nieczytelny, a odnalezienie interesujących kwestii w gąszczu tekstu nastręcza znacznych trudności. Dodatkowo sam tekst prawny nie uwzględnia możliwości percepcyjnych każdej jednostki, do której jest kierowany. Rozwiązaniem tego problemu w pewnym zakresie jest tworzenie komunikatów treściowo dopasowanych do określonego odbiorcy, zarówno po stronie obywatelskiej (odbiorcy), jak i publicznej, mającej odpowiadać za stosowanie norm prawnych. Powstawanie takich wtórnych aktów informujących ma na celu ukierunkowanie przekazu dla konkretnego adresata, co zwiększa skuteczność przekazu. Wśród tych mogą być informatory, takie jak np. strony internetowe poszczególnych instytucji publicznych, Kronika Sejmowa, Zeszyty Senackie wydawane bezpośrednio przez Parlament. Niektóre organy wydają oficjalne komunikaty (np. Ministerstwo Zdrowia czy Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów) lub zalecenia (np. Szef Służby Cywilnej), czy czasopisma⁶²⁹. Wszelkie informatory nie mogą przy tym zastępować podania treści aktu prawnego do wiadomości publicznej, nie zastępują ogłaszania prawa⁶³⁰. Oficjalne informatory uzupełniają funkcję informacyjną publikatorów aktów prawnych, ich zadaniem jest w bardziej przystępnej formie informować o zmianach w porządku prawnym w jakimś jego konkretnym wycinku. Jest to z pewnością rozwiązanie, które należy ocenić pozytywnie z punktu widzenia komunikowania o stanie prawa, jednak otwarte pozostaje pytanie o skuteczność oficjalnych informatorów.

6.3.4. EDUKACJA PRAWNA

Powszechne przestrzeganie prawa, będące nieodzownym warunkiem państwa prawnego, w znacznej mierze zależy od odpowiedniej edukacji. Świadomość prawna obywateli jest jednym z wyznaczników rozwoju i odpowiedzialnej postawy społeczeństwa. Obywatele chcący rozwiązać jakąś kwestię obowiązani są do posługiwania się narzędziami, które w tym zakresie przydaje im prawo lub przynajmniej nie jest zakazane, co jest niemożliwe przy braku świadomości prawnej i orientacji w systemie prawnym. To z kolei rzutuje na prawidłowość funkcjonowania systemu prawnego. Jest to o tyle istotne, że Polacy cechują się niskim poziomem świadomości prawnej i obywatelskiej, podobnie jak nie posiadają właściwych nawyków i rzadko korzystają z informacji i porady prawnej lub obywatelskiej⁶³¹. Współczesne

⁶²⁹ Ministerstwo Sprawiedliwości w latach 2010-2017 wydawało kwartalnik informacyjno-edukacyjny „Na wokandzie”, którego nakład liczył 10000 egzemplarzy i był adresowany do ok. 150 odbiorców.

⁶³⁰ Wyrok TK z 20 grudnia 1999 r., K 4/99, OTK 1999/7/165.

⁶³¹ Naczelna Rada Adwokacka, *Postrzeganie zawody adwokata w opinii Polaków i adwokatów. Raport z badań ilościowych i jakościowych dla Naczelnej Rady Adwokackiej*, Warszawa 2019, s. 11.

polskie społeczeństwo nie tylko nie dokłada starań, aby poznać źródłowe akty prawne, ale także stroni od instytucji, organizacji i ekspertów, których zdanie, chociaż merytoryczne, nie musi być odczytane jako wiarygodne. Temu zapobiegać ma edukacja prawna, którą określa się jako wszelkiego rodzaju inicjatywy adresowane do różnych grup społecznych, mające na celu podniesienie wiedzy i świadomości prawnej⁶³².

Od 2015 r. obowiązują przepisy dotyczące edukacji prawnej ustawy z 5 sierpnia 2015 r., o nieodpłatnej pomocy prawnej, nieodpłatnym poradnictwie obywatelskim oraz edukacji prawnej⁶³³, obejmującej działania edukacyjne zmierzające do zwiększenia świadomości prawnej społeczeństwa, które mogą być realizowane w różnych formach. Założenie tego rodzaju inicjatyw polega na tym, że każdy ma prawo znać prawo, które go dotyczy. Wśród różnego rodzaju inicjatyw warto przytoczyć chociażby bezpłatne porady prawne, które są udzielane w ponad 1500 punktach nieodpłatnej pomocy prawnej w całym kraju. Bezpośrednio akcje edukacyjne prowadzone są przez Ministerstwo Sprawiedliwości, które wspiera czy współorganizuje akcje z innymi podmiotami. Ministerstwo Finansów prowadzi projekty edukacyjne⁶³⁴. Coraz powszechniejsze są także akcje edukacyjne związane z budowaniem świadomości prawnej prowadzone przez organy wymiaru sprawiedliwości, w tym sądy i prokuraturę. Akcje edukacyjne w ramach prowadzą również policja czy służba więzienna. Przy Naczelnej Radzie Adwokackiej działa Komisja Edukacji Prawnej realizująca zadania ochrony praw i wolności obywatelskich, poszczególne izby adwokackie prowadzą różnego rodzaju inicjatywy edukacyjne a Krajowa Rada Radców Prawnych realizowała program „świadomy swoich praw obywatel”. W ofercie dydaktycznej uczelni wyższych coraz częściej pojawiają się przedmioty związane z ideą programu „street law”, których celem jest „wyjście z prawem na ulicę”, czyli dotarcie z wiedzą o prawie do społeczeństwa, sprawnie funkcjonują także studenckie poradnie prawne. Duża rola za propagowanie świadomości prawnej spoczywa na Rzeczniku Praw Obywatelskich, oraz innych rzecznikach odpowiadających za ochronę praw w konkretnej dziedzinie życia społecznego. Edukacja i pomoc w zakresie prawa podatkowego jest prowadzona przez Krajową Izbę Doradców Podatkowych, w ramach której doradcy pomagają w zakresie dokumentacji podatku dochodowego od osób fizycznych. Podatkowe programy edukacyjne są prowadzone przez pozarządowe i pozasamorządowe organizacje, w tym fundacje czy stowarzyszenia dostrzegające szereg problemów systemu podatkowego.

⁶³² D. Woźniakowska-Fajsk, *Edukacja prawna - możliwości, szanse, bariery*, Warszawa 2012, s. 11.

⁶³³ Dz. U 2026, poz. 44.

⁶³⁴ „Finansowoaktywni - program edukacyjny dla młodzieży”, „Kampania Bezpieczna transakcja”, „Wielki Test o Podatkach”, „Platforma edukacyjna TAXEDU”, „Akademia MF”.

Wszystkie inicjatywy, o których tu mowa tyczą się edukacji o stanowionym prawie i jego skutku dla obywateli. Nieustannie głębokie problemy systemu prawnego, w tym legislacji w zasadzie wymuszają szerokie akcje edukacyjne, które zdają się być skuteczniejszą „metodą” kształtowania społecznego, niż publikowanie aktów prawnych. Duża część kampanii informacyjnych odbywa się w internecie, który - według badań - jest najczęściej wybieranym źródłem wiedzy o prawie. Niska świadomość prawna jest także głównym powodem niekorzystania z wiedzy specjalistów⁶³⁵. Odsłania to obraz przeciętnego odbiorcy norm prawnych. To jest przestrzeń do największej poprawy i wypełnienia luki edukacyjnej. Im edukacja prawna będzie szersza i skuteczniejsza, tym większe są szanse na powszechną znajomość prawną lub przynajmniej powszechną wiedzę o rzetelnych sposobach zdobywania wiedzy prawnej w poszczególnych dziedzinach.

6.4. RÓWNOŚĆ BRONI OBYWATELA W SPORZE Z PAŃSTWEM?

Działalność organów państwowych musi opierać się na zasadzie legalności w znaczeniu procesu stanowienia prawa, jak i w odniesieniu do procesów stosowania prawa. Konstytucja RP wyznacza między innymi zasady sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania. To znaczy, że wszyscy są wobec prawa równi, niezależnie od położenia i statusu. Zasady te, oparte na wymogach konstytucyjnych również w prawie karnym skarbowym i prawie podatkowym muszą znajdować zastosowanie. Podatnik stoi jednak w bardzo szczególnym położeniu w postępowaniach z tych dziedzin, jest bowiem obowiązany do grania według reguł stworzonych przez drugą stronę tej gry i w pewien sposób przez nią interpretowanych, co jest zaprzeczeniem gry równej i sprawiedliwej. Mimo to, prawodawca oraz wymiar sprawiedliwości nie zakwestionowały tej zasady jako obowiązującej i mającej swoje zastosowanie w ramach władztwa publicznego.

W przypadku odpowiedzialności karnej ujawniają się te same bolączki co do jakości prawa karnego, jakie odnoszą się do jakości prawa podatkowego. Kodeks karny jest ustawą kazuistyczną, pełno w nim norm zbyt szczegółowych. Polskie prawo karne jest także bardzo niestabilne⁶³⁶.

Prawodawcy, który, chociaż wyposażony w dużą swobodę decyzyjną i mając decydujący głos przy kształcie prawa nie jest nieograniczony. System prawny, w którym funkcjonuje, zakłada

⁶³⁵ Naczelna Rada Adwokacka, *Postrzeganie... op. cit.*, s. 11.

⁶³⁶ R. Zawłocki, *Traktat ...*, s. 147.

kilka prawnych „bezpieczników” w postaci Konstytucji, prawa europejskiego, ogólnych zasad legislacyjnych, niezawisłego sądownictwa, dwuinstancyjności w końcu także prawa strony do obrony swoich interesów i aktywnego działania w swojej sprawie oraz wsparcia instytucji publicznych czy niepublicznych. Z drugiej strony prawodawca nie zawsze decyduje się na ściśle określanie norm prawnych, nierzadkie są przypadki w prawie karnym czy podatkowym, kiedy prawodawca tworzy normy przy wykorzystywaniu klauzul generalnych, pojęć nieostrych, czy luzu decyzyjnego. W ten sposób prawodawca „oddaje w inne ręce” część odpowiedzialności za stanowione prawo. Obraz ten jest przy tym naturalnym składnikiem naszej kultury prawnej.

Ochrona praw jednostek w starciu z celami prawotwórczymi legislatora jest pewnym problemem aksjologicznym. Obie kategorie można zaliczać do podstawowych wartości prawnych, czyli takich, bez których trudno mówić o systemie demokratycznego państwa prawnego. Pierwszej jako fundamentu funkcjonowania jednostki w państwie prawnym w kontekście nakładania praw i obowiązków przez władzę publiczną nie da się derogować z porządku prawnego, aby w ogóle odnosić relację państwo-obywatel do jakiegokolwiek porządku. Legislator z racji swojej pozycji ustrojowej korzysta z naczelnej i elementarnej legitymacji do kształtowania porządku prawnego realizującego swoje cele prawotwórcze. Jest to zatem problematyka doniosła z punktu widzenia prawodawstwa, systemu prawnego, praw człowieka, ale także aksjologii czy filozofii, które czasami trudno od siebie oddzielić. Na tym tle zauważalna jest powszechna praktyka tzw. podstępu legislacyjnego - najpierw tworzy się przepisy prawa, mające skłonić do określonych działań zgodnych z oficjalną wersją treści norm prawnych, a następnie te działania są negowane przez organy stosujące prawo, które narzucają *ex post* inną treść tych norm⁶³⁷.

Prawo samo w sobie jest zbiorem określonych wartości, określa ono znaczenie poszczególnych zjawisk jako pożądane i niepożądane. Wartości te są nierównorzędne, znajdują się na różnych szczeblach, system prawny jest ułożony w pewien sposób hierarchicznie w zakresie aksjologicznym. Poszczególne gałęzie prawa, w tym również prawo podatkowe oraz prawo karne nie posiadają szczególnego, wzięwszy pod uwagę pozostałe gałęzie, aksjologicznego porządku⁶³⁸. Nie wystarczy dać człowiekowi jakieś prawo albo wolność. Trzeba jeszcze

⁶³⁷ W. Modzelewski, *Stanowienie, interpretacja i stosowanie prawa podatkowego - problemy sporne*, Warszawa 2022, s. 18.

⁶³⁸ J. Stelmach, *Spór o wartości podstawowe w prawie* [w:] *Aksjologia prawa administracyjnego. Tom I*, J. Zimmermann (red.), Warszawa 2017, s. 41.

zapewnić możliwość ich realizacji, czyli zapewnić warunki dla realizacji praw i wolności. Tylko wtedy abstrakcyjne prawo podmiotowe przybiera postać realnej wartości⁶³⁹.

W historii często bywało tak, że rację miał silniejszy. We współczesnym świecie, w cywilizacji europejskiej, państwo, instytucje wspólnotowe czy organizacje międzynarodowe mają za zadanie dbać o ochronę obywateli (strony słabszej), zwłaszcza tych słabszych gwarantując im ochronę na równych i sprawiedliwych zasadach. Podstawą tej idei jest dążenie do wyrównania nierównowagi instrumentów, którymi dysponuje państwo oraz obywatele. Narzuca się pytanie o imperatywy państwa w sytuacji „wyścigu” pomiędzy władzą publiczną a obywatelami, spośród których każdy dąży do zachowania swoich praw i osiągnięcia własnych celów.

Nie bez znaczenia dla relacji państwo-obywatel jest rozwijające się zjawisko poszerzania się zakresu obszaru objętego kognicją prawa administracyjnego przy jednoczesnym zmniejszaniu się obszaru objętego klasyczną kryminalizacją⁶⁴⁰. Pogłębianiem nierównowagi w „broni” między obywatelami a państwem jest właśnie coraz częstsza konwersja odpowiedzialności karnej w odpowiedzialność administracyjną, w tym przypadku podatkową (sankcje podatkowe). W Polsce jest coraz więcej tzw. administracyjnego prawa karnego, czyli prawa określającego kary administracyjne, których dolegliwość dorównuje dolegliwości kar kryminalnych. O odpowiedzialności takiej orzekają różne branżowe organy administracyjne, a nie sądy⁶⁴¹.

To, co do tej pory było rozstrzyganą w kategoriach winy sprawą karną (ze wszystkimi tego ciężarami i konsekwencjami dla obywatela, ale także stanowiło wyzwanie dla systemu zapewnienia praw podmiotowych w toku procesu), coraz częściej zmierza w stronę scharakteryzowania jako sprawa administracyjna (podatkowa) i jej regułom podlegającym. Granica między poszczególnymi gałęziami prawa w poszczególnych przestrzeniach zaciera się, poszerza się obszar współwystępowania tych gałęzi. Granica pomiędzy deliktem administracyjnym i będącą jego konsekwencją karą administracyjną czy też sankcją podatkową a wykroczeniem jest płynna, a określenie jej zależy w wielu sytuacjach od uznania władzy ustawodawczej, brak jest jasnego, czytelnego, uniwersalnego kryterium materialnego, decydującego o rozróżnieniu sytuacji, w których dane zjawisko lub czyn będą w praktyce

⁶³⁹ D. Luk'yanets, *Hierarchia i konflikt wartości w prawie administracyjnym*, [w:] *Aksjologia prawa administracyjnego. Tom I*, J. Zimmermann (red.), Warszawa 2017, s. 63.

⁶⁴⁰ M. Bogusz, W. Zalewski (red.), *„Administratywizacja” prawa karnego czy „kryminalizacja” prawa administracyjnego*, Gdańsk 2021, s. 13.

⁶⁴¹ R. Zawłocki, *Pojęcie i istota deliktu administracyjnego*, *Monitor Prawniczy*, 2018, nr 1, s. 13-21.

kwalifikowane jako podlegające już to penalizacji, już to karze administracyjnej⁶⁴². Obowiązywanie tych norm prawnych jest bezwzględne, obywatel nie ma wpływu na nie, nie tworzy, nie znosi ani nie interpretuje tych nakazów lub zakazów. Administratywizacja prawa karnego jawi się jako pogłębienie nierówności broni między państwem a obywatelem, bowiem nakierowana jest przede wszystkim na interes publiczny, tj. prostsze, szybsze i tańsze postępowanie, którego skutkiem ma być uzyskanie wymiernego efektu, najczęściej finansowego, bez konieczności dalekiego badania strony podmiotowej sprawcy. W doktrynie postuluje się rozpoczęcie dyskusji o tym, czy sankcje za właściwe oszustwa podatkowe nie mogłyby stać się sankcjami administracyjnymi, a najpoważniejsza grupa czynów z kategorii oszustw podatkowych⁶⁴³.

Państwo idąc w tym kierunku wytrąca podmiotowe argumenty, w tym odsuwa w jeszcze głębszy cień m.in. błąd co do karalności w rozumieniu prawa karnego skarbowego. Co istotne, podnosi się argumentację co do wątpliwości, czy błędna, ale dokonana przez podatnika w dobrej wierze, interpretacja prawa powinna stanowić podstawę do odpowiedzialności karnoskarbowej. Wątpliwości tych nie rozstrzygnie instytucja błędu co do prawa, lecz należy je skonfrontować z innymi warstwami struktury wewnętrznej przestępstwa - bezprawności i karalności⁶⁴⁴.

Kara administracyjna jako sankcja prawna z punktu widzenia systemowego jest nie mniej skuteczna niż kara kryminalna. Niesie to za sobą niezwykle istotną cechę - głębokie zmiany w zakresie praw jednostki o charakterze materialnym, jak i procesowym. Zachowany jest przy tym wspólny trzon racji państwa - zabezpieczenie wykonywania nakazów i zakazów określonych prawem materialnym. Współcześnie silne jest zjawisko „punitywizacji” prawa administracyjnego, czyli coraz głębszego ustanawiania norm administracyjnych o charakterze sankcyjnym, narażającego na kary administracyjne (podatkowe) przy jednoczesnym wprowadzaniu wymiaru kar administracyjnych (podatkowych) tak, jak to ma miejsce w prawie karnym. W 2017 r. do kodeksu postępowania administracyjnego wprowadzono cały dział zatytułowany „administracyjne kary pieniężne”, za które uważa się sankcje o charakterze pieniężnym, nakładaną przez organ administracji publicznej, w drodze decyzji, w następstwie naruszenia prawa polegającego na niedopełnieniu obowiązku albo naruszeniu zakazu. To

⁶⁴² Wyrok TK z 15 stycznia 2007 r., P 19/06, OTK ZU nr 1/A/2007, poz. 2; Wyrok TK z 14 października 2009 r., Kp 4/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 134; Wyrok TK z 12 kwietnia 2011 r., P 90/08, OTK-A 2011/2/21.

⁶⁴³ T. Oczkowski, I. Zgoliński, *Kluczowe aspekty ścigania sprawców oszustw podatkowych*, Rocznik Nauk Prawnych, 2020, Tom XXX, nr 2, s. 88

⁶⁴⁴ K. Radzikowski, *Judykatura podatkowa jako źródło błędu co do prawa w kontekście odpowiedzialności karnej i karnej skarbowej*, Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych, 2025, nr 12, s. 13.

powoduje, że w zasadzie bez znaczenia są przyczyny, okoliczności czynu, strona podmiotowa, historia i indywidualne uwarunkowania sprawcy, chociaż według nowych reguł niektóre warunki wymierzania tych kar opisane w art. 189d k.p.a. są wspólne lub podobne do kar o charakterze penalnym. Nie zastosowano jednak katalogu praw i gwarancji obywatelskich, które mają swoją długą historię w prawie karnym.

W ordynacji podatkowej jako sankcja traktowana jest konieczność zapłaty odsetek za zwłokę jako zasady wynikającej z powstania zaległości podatkowej⁶⁴⁵ oraz pomnożenie stawek dodatkowego zobowiązania podatkowego⁶⁴⁶. W poszczególnych zaś ustawach mamy do czynienia z ustaleniem wysokości sankcyjnych stawkami podatkowymi, jak w przypadku PIT⁶⁴⁷, VAT⁶⁴⁸, ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2026, poz. 191), dalej: PCC⁶⁴⁹ lub ustawy z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2026, poz. 478)⁶⁵⁰, które wyraźnie podwyższają wysokość obciążenia podatnika (a zatem jest to swego rodzaju kara wobec podatnika), chociaż ich podstawy nie odnoszą się do potrzeby przypisywania zawinienia.

Prawo karne (w tym karne skarbowe) oraz prawo administracyjne jako prawo publiczne mają zabezpieczać interes państwa, w tym m.in. jego interes finansowy. Relacja podporządkowania obywatela jest podobna w przypadku prawa karnego, jak i administracyjnego. Od dawna różnic między prawem karnym a innymi gałęziami prawa represyjnego, w tym prawem podatkowym czy administracyjnym, nauka dopatruje się w kryterium moralności, w końcu karanie kryminalne to proces moralnie zaangażowany⁶⁵¹. Moralność, o jakiej mowa w prawie karnym powszechnym nie jest tak oczywista już na gruncie prawa karnego skarbowego, o czym była już mowa. W przypadku prawa administracyjnego racja ta traci na swojej wyrazistości. Prawo

⁶⁴⁵ na podstawie art. 53 w zw. z art. 51 o.p. dających podstawę do naliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych.

⁶⁴⁶ art. 58c o.p. określający podwojenie lub potrojenie stawek dodatkowego zobowiązania podatkowego.

⁶⁴⁷ art. 25e ustawy PIT ustalający wysokość podatku od dochodowego od przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych w wysokości 75% podstawy opodatkowania.

⁶⁴⁸ art. 112b ust. 1 ustawy VAT uprawniający naczelnika urzędu skarbowego do określenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości do 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego, kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe; art. 112b ust. 2 przewiduje zaś dodatkowe zobowiązanie w wysokości do 20%.

⁶⁴⁹ art. 7 ust. 5 ustanawiający wyższą, tj. 20% stawkę podatku w przypadku powoływania się na zawarcie umowy, od której należny podatek nie został zapłacony lub w przypadku braku udokumentowania pożyczki od rodziny (I grupa podatkowa).

⁶⁵⁰ art. 15 ust. 4 ustanawiający wyższą, tj. 20% stawkę podatku w przypadku powołania się podatnika przed organem podatkowym w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej na okoliczność dokonania darowizny bez uprzedniego zapłacenia należnego podatku od nabycia dokonanego tą drogą.

⁶⁵¹ M. Bogusz, W. Zalewski (red.), „Administratywizacja”(...), s. 76.

administracyjne przejawia się w odpowiedzialności obiektywnej, za sam fakt wystąpienia zdarzenia. Kierunek zmian służy w większym stopniu interesom państwa, racjom publicznym, niż racji adresata narażonego na sankcję. Prawo karne przyjmuje pewne obszary i punkt widzenia prawa administracyjnego i na odwrót. Proces stopniowej obiektywizacji karania i odchodzenia od jego subiektywizacji i indywidualizacji wydaje się być współcześnie codziennością. Wśród najbardziej wymownych jego przejawów wymienić można zmiany w zakresie typizacji, zawinienia i odejścia od zasady, zgodnie z którą podmiot zbiorowy nie może popełnić przestępstwa⁶⁵².

Ukazuje to znaczną nierównowagę stron prawa publicznego, co jest cechą wpisaną w jej definicję i usytuowanie systemowe. Zauważyć należy, że system prawny zmierza ku dalszemu jej pogłębianiu. Kary administracyjne stwarzają zagrożenie dla obywateli, albowiem możliwości obrony przed działaniami państwa w postępowaniu administracyjnym są ograniczone⁶⁵³. Uwidacznia się ryzyko arbitralności, braku jakiegokolwiek narzędzia po stronie obywatelskiej mającego możliwość skutecznego podniesienia praw i gwarancji tej strony, które występowałyby np. w prawie karnym. Państwo przy tym „otrzymuje” to, co z dużym prawdopodobieństwem otrzymywałoby pozostawiając sankcje penalne (środki finansowe w postaci grzywny, kary finansowe), czyniąc to jednak szybciej, taniej, bez obciążania wymiaru sprawiedliwości, a z drugiej strony odwracając główny punkt ogniskowy sprawy od obywatela i kierując go w stronę czynu, obowiązku i jego skutku, co jest korzystne dla interesu fiskalnego państwa. Granice obiektywizacji odpowiedzialności przesuwają się kategorycznie w stronę pochłaniania kolejnych obszarów, w których dotychczas sprawca mógł się bronić brakiem winy przez materię, w której winą czy strona podmiotowa nie mają znaczenia.

Karnoskarbowa filozofia wykazuje priorytet egzekucji należności publicznoprawnych nad represją penalną. W pierwszym rządzie ustawodawca zadbał o podkreślenie priorytetowości tego rozwiązania, co uwidacznia się już przy okazji ustalenia stron postępowania, gdzie w zasadzie zachodzi tożsamość pokrzywdzonego i oskarżyciela. Dalej karnoskarbowym odpowiednikiem szkody jest pojęcie uszczuplenia należności publicznoprawnej, które oznacza, że zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne, ale nie musi nastąpić i pełni funkcję znamienia różnicującego stopień penalizacji w poszczególnych dyspozycjach przepisów części szczególnej. Narażenie na uszczuplenie, jak i samo uszczuplenie zostały

⁶⁵² *Ibidem*, s. 89.

⁶⁵³ K. Cichy, *O niestosowaniu gwarancji karnych do administracyjnych kar pieniężnych*, Prokuratura i Prawo, 2017, nr 12, s. 93 i n.

usytuowane na jednym poziomie społecznej szkodliwości. Z punktu widzenia wymienionej tu „sprawiedliwości naprawczej” jest to trudne do zrozumienia, jednak należy podzielić pogląd, zgodnie z którym istotą pojęcia narażenia na uszczuplenie jest czas, który wpływa na określenie bezpośredniej granicy między uszczupleniem a narażeniem podatku na uszczuplenie. Jeżeli bowiem z chwilą bezskutecznego upływu terminu płatności powstaje realny uszczerbek finansowy, czyli uszczuplenie, to oznacza, że w praktyce narażenie podatku na uszczuplenie nieuchronnie zmierza do przekształcenia się w uszczuplenie⁶⁵⁴.

Nierównowaga stron nie daje obywatelom prawa do zwolnienia z obowiązków poznawczych, to znaczy, że jakiegokolwiek słuszne zarzuty można stawiać prawodawcy, tak obywatel nie jest zwolniony ze znajomości prawa. Kto nie zna prawa, znajduje się w sytuacji gorszej niż ten, kto je zna i nieznający może ponieść negatywne konsekwencje swojej postawy, jeśli ta okaże się być poza granicami dopuszczonymi normatywnie.

6.5. WNIOSKI

Mimo upływu wieków współcześnie nadal w mocy pozostaje zasada *nullum crimen sine lege*, która na pierwszy plan wysuwa prawodawstwo i jego znaczenie w systemie prawidłowego funkcjonowania państwa. Reguła, według której nie ma przestępstwa bez ustawy, w moim odczuciu nie stawia jedynie formalnego wymogu kształtowania polityki karnej w drodze ustawowej, ale nabiera wymiaru motywacyjnego kierując ostrze krytyki wobec prawodawstwa niskiej jakości, odbiegającego od koncepcji państwa prawnego, tzn. opierającego się na prawie, które kształtowane jest dla obywateli i aby im służyło. Nawet jeśli reguły prawa podatkowego są trudne do przyjęcia dla obywateli (z czym należy się zgodzić), nie można wszystkich tych wątpliwości rozstrzygać na korzyść obywateli wyłącznie w świetle zawikłania prawa. Prawo podatkowe jest ustanawiane ustawowo, powszechnie, a zatem jego reguły równo dotyczą co do zasady całego społeczeństwa i to jako wyraz formuły *nullum crimen sine lege* nadal powinno być respektowane.

Odpowiedzialność karnoskarbowa jest w pewnym zakresie determinowana jakością obowiązującego prawa podatkowego. Droga do tej odpowiedzialności biegnie przez dwa pola, tj. w pierwszym rzędzie przez pole prawa podatkowego regulującego określone obowiązki podatkowe, a więc powszechne prawnie wyrażone nieskonkretyzowane powinności

⁶⁵⁴ L. Wilk, *Zasada priorytetu egzekucji nad represją w prawie karnym skarbowym*, Prokuratura i Prawo, 2012, 7-8, s. 10.

o charakterze przymusowym. Prawodawca wyraża tym samym swoje oczekiwania z przyjęciem wobec adresatów tych norm odpowiedzialności obiektywnej i tu do przypisania odpowiedzialności wystarczające jest obiektywne niedochowanie obowiązku wynikającego z przepisów prawa. Na drugim polu mamy do czynienia z odpowiedzialnością karnoskarbową z całą typizacją podmiotowo-przedmiotową o charakterze subiektywnym.

Szczegółowo przyglądając się odpowiedzialności karnoskarbowej należy zauważyć, że jest ona bardziej nieprzewidywalna, w większym stopniu uzależniona od bieżących legislacyjnych działań prawodawcy niż w przypadku prawa karnego powszechnego. Prawodawca bowiem z łatwością zmienia reguły norm sankcjonowanych nie przyjmując jako pierwszoplanowej intencji skutków tej regulacji wywoływanych na gruncie odpowiedzialności karnoskarbowej. Sytuacja ta wskazuje, że prawodawca ponosi częściową winę (w stopniu trudnym do oszacowania) za brak świadomości karalności obywateli. Jeśli bowiem obywatele nie zostali wyposażeni w realne systemowe narzędzie rozwiązujące ich problemy natury podatkowej, czy uzasadnione wątpliwości na przedpolu czynu to znaczy, że krytycznie należy ocenić stan systemu prawnego, który nie służy obywatelowi. Co więcej, prawodawca tworzy przy tym instrumenty prawne do osiągania własnych celów związanych z racją budżetową (np. art. 9§3 k.k.s.). Wykreowane współcześnie tendencje prawodawcy w postaci administratywizacji prawa karnego, punitywizacji prawa administracyjnego nie służą także celom obywatelskim, a celom państwa - głównie racji budżetowej, odbierając stronie obywatelskiej fundamentów ochrony podmiotowej.

Warto zauważyć, że instytucja błędu co do prawa ustanowiona została na gruncie kodeksu karnego skarbowego, a zatem dopiero na drugim „polu”. Prawo podatkowe nie przewiduje błędu co do prawa, zarówno w modelu kodeksu karnego (błąd co do bezprawności), czy też kodeksu karnego skarbowego (błąd co do karalności). Normy sankcjonowane nie dają szans na uznanie, że ich adresat może być w usprawiedliwionej okoliczności nieświadomości bezprawności, chociaż - co jest okolicznością niebudzącą wątpliwości - to właśnie prawo podatkowe jest tą gałęzią, co do której pada najczęściej zarzutów co do jego jakości. Prawnomaterialne normy karne nie cechują się takim skomplikowaniem, a jednak prawodawca uznaje potrzebę instrumentu błędu co do prawa, co w świetle zderzenia tych dwóch „pól” jawi się jako niekonsekwencja. Podatnik może mieć uzasadniony brak świadomości bezprawności już na etapie norm prawa podatkowego, ale systemowo jest to niedostrzeżone przez prawodawcę uznającego, że co prawda nie każda bezprawność jest karalna, jednak każda karalność musi spełniać warunek bezprawności. Rzecz w tym, że nieświadomość bezprawności

zachodzi na gruncie prawa podatkowego, czyli znacznie wcześniej, niż obywatel jest chroniony systemowo instytucją błędu co do prawa.

VII. ROZDZIAŁ VII - BŁĄD CO DO KARALNOŚCI W K.K.S. A PRAWO PODATKOWE W ŚWIECIE WYNIKÓW BADAŃ NAUKOWYCH

7.1. PODSTAWY I CEL BADAŃ

Jak wykazały poprzednie części pracy, błąd co do prawa w ujęciu kodeksu karnego skarbowego jest instytucją budzącą wiele wątpliwości i problemów, chociaż jako konstrukt prawny ujęty w art. 10§4 k.k.s. jest stosunkowo prosty w budowie. Spectrum trudności ukazuje się, gdy w konkretnym stanie faktycznym czy to hipotetycznym (np. na potrzeby argumentacji w toku dyskusji teoretycznej) czy zastanym (np. na potrzeby określonej sprawy) niezbędne jest przeanalizowanie poszczególnych elementów tego błędu. W centrum zainteresowania tej pracy leży relacja między instytucją opisaną w art. 10§4 k.k.s., a prawem podatkowym jako materią, której naruszenie determinuje karalność jakiegoś zachowania. Warto odnieść tę problematykę do jej praktycznego ujęcia.

Dla części empirycznej postawiłem następujące problemy badawcze: czy prawo podatkowe jest powszechnie znane? Czy rodzi problemy wśród specjalistów praktyków i obywateli? Czy problemy te są współdzielone przez obie badane grupy? Czy problemy z rozumieniem prawa podatkowego w kontekście możliwej odpowiedzialności karnej przekładają się na zachowania obywateli i poszczególnych ich grup? Czy błąd co do karalności znajduje zastosowanie w praktyce? Czy wystąpienie nieświadomości karalności określonego czynu ma wpływ na wysokość odpowiedzialności u sprawcy? Czy obecny stan ochrony obywateli jest odpowiedni do jakości prawa podatkowego?

Problemy badawcze przeprowadzonych badań odnosiły się do rozpoznania instytucji błędu co do prawa w kodeksie karnym skarbowym w kontekście stanowienia i jakości prawa podatkowego na tle doświadczeń i poglądów różnych praktycznych grup zawodowych. W szczególności odnoszą się one do okoliczności związanych z błędem co do prawa, jakością prawa podatkowego i zderzenia rzeczywistości prawa podatkowego na gruncie odpowiedzialności karnoskarbowej oraz wpływu jakości prawa podatkowego na postawę obywateli. Aby rozwiązać te problemy badawcze przeprowadziłem część empiryczną

podzieloną na dwie części - dwa badania ankietowe w różnych grupach. Pierwsze badanie przeprowadzone na grupie specjalistów praktyków, zaś drugie na otwartej grupie uczestników. W badaniu pierwszym celem dodatkowym było zbadanie zasadności rozróżnienia błędu co do prawa w kodeksie karnym i kodeksie karnym skarbowym.

Podzielenie części empirycznej na dwie części wynika z faktu, że problematyka pracy dotyczy nie tylko poglądów prawników i różnych grup zawodowych praktycznie zajmujących się prawem karnym skarbowym w kontekście obowiązującego prawa podatkowego, ale przede wszystkim problemów obywateli na tym tle, dlatego niezbędne było przeprowadzenie drugich badań o charakterze otwartym - bez kierowania do określonej grupy obywateli. Takie ujęcie pozwala na szersze i wielopoziomowe zbadanie błędu co do karalności w praktyce.

Badania przeprowadzone zostały w celu weryfikacji założenia, że jakość prawa podatkowego rodzi problemy zarówno po stronie obywateli, jak i specjalistów praktyków zajmujących się prawem. Problemowość ta niewspółmiernie rzadko chroni obywateli i wpływa na odpowiedzialność karną. Dalszymi założeniami są, że prawo podatkowe i jego jakość powinny znaleźć przełożenie na sytuację indywidualną w odniesieniu do odpowiedzialności karnoskarbowej oraz że błąd co do karalności nie stanowi dostatecznej ochrony systemowej obywateli. Aby zweryfikować te hipotezy przeprowadziłem badania empiryczne podzielone na dwie części. Przyjęte hipotezy badawcze wymagały zweryfikowania na reprezentatywnych, nieinspirowanych określonymi cechami grupach ankietowanych co do posiadanych doświadczeń i opinii na podniesione kwestie. Badania te, jak i ich opracowania, są autorskie.

Anonimowe ankiety w formie elektronicznej zostały wybrane spośród różnych metod badawczych, aby uzyskać rzetelne dane badawcze. Przy pierwszym badaniu forma elektroniczna nie była jedyną, bowiem w pojedynczych przypadkach ankiety zostały odesłane w formie listownej - odręcznie i anonimowo wypełnione. Przyjęta metodyka miała za zadanie zgromadzenie jak największej ilości odpowiedzi dla przybrania ram statystycznych w kontekście wiedzy i doświadczeń ankietowanych.

Badania ankietowe, aby dać wyraz multidyscyplinarności pracy, mają też pewien wymiar społeczny i socjologiczny, tzn. sprawdzenia jak w poszczególnych grupach osób kształtują się poglądy na temat wpływu jakości prawa podatkowego na odpowiedzialność karną i postawy obywateli.

7.2. WPROWADZENIE DO BADAŃ I

Poglądy prawników mających do czynienia w praktyce z przedmiotową problematyką stanowią o obrazie instytucji błędu co do karalności w skali mikro. Dobór próby badawczej był celowy, albowiem błąd co do prawa jest niewątpliwie szczególną instytucją prawa karnego, nie jest także powszechna. Aby poznać jej rzeczywisty praktyczny obraz niezbędne było (w pierwszym kroku) przeprowadzenie badań wśród zawodowców. Badania przeprowadzono wśród osób, które zawodowo zajmują się prawem. Założeniem dla przyjęcia tej próby badawczej było uznanie, że osoby te mają odpowiednią wiedzę, doświadczenie i bliski kontakt w codziennej pracy z sytuacjami (sprawami), do których może odnosić się ten błąd. Badania w tej części przeprowadzone zostały na terenie apelacji gdańskiej. Badania przeprowadzono z podziałem na sześć grup zawodowych, tj. sędziów lub asesorów sądowych, prokuratorów lub asesorów prokuratury, adwokatów lub aplikantów adwokackich, radców prawnych lub aplikantów radcowskich, pracowników Krajowej Administracji Skarbowej oraz funkcjonariuszy Straży Granicznej. Jako podstawę tego podziału sondażu diagnostycznego uznałem, że doświadczenia i poglądy każdej z grup na badaną kwestię mogą się różnić, co zaowocuje szerokim obrazem poglądów i doświadczeń na badane kwestie. Wyniki przeprowadzonych badań przedstawiłem w oddzielnych częściach, dotyczących poszczególnych grup, ale także łącznie, aby wyeksponować zdiagnozowane podobieństwa oraz różnice w doświadczeniach i poglądach na omawianą problematykę.

Ilość osób, do których została skierowana ankieta jest znaczna, bowiem były kierowane do wszystkich sądów powszechnych (wydziałów karnych), tj. 14 jednostek i wszystkich prokuratur (każdego szczebla) apelacji gdańskiej, tj. 17 jednostek, członków Pomorskiej Izby Adwokackiej w Gdańsku, członków Okręgowej Izby Radców Prawnych w Gdańsku, członków Krajowej Administracji Skarbowej z terenu apelacji gdańskiej (działy karnoskarbowe), tj. 9 jednostek oraz funkcjonariuszy Morskiego Oddziału Straży Granicznej w Gdańsku. Wybór tych grup dokonany został z uwagi na charakter pracy, w której każdy przedstawiciel ma lub może mieć do czynienia ze sprawami, w których badana jest kwestia błędu co do karalności, o którym mowa w art. 10§4 k.k.s.

Badania zostały przeprowadzone w formie ankiety wypełnianej dobrowolnie i anonimowo. Ankieta obejmuje 20 pytań, wśród których znajdują się pytania o charakterze zamkniętym oraz otwartym.

W ankiecie zawarto pytania odnośnie piastowanego stanowiska/funkcji, stażu pracy i okresu praktyki badanych w sprawach karnoskarbowych (pyt. 1-3) jako tło doświadczeń i punkt odniesienia do poglądów na temat roli instytucji błędu co do karalności w systemie prawa. W dalszej części ankieta dotyczyła instytucji błędu co do karalności oraz ewentualnych zmian, jakim mogłaby zostać poddana ta instytucja, pytań co do nieznamośności prawa podatkowego (finansowego) lub wątpliwości co do jego zakresu i określenia czy uczestnik ankiety spotkał się z przypadkiem usprawiedliwionej nieświadomości karalności i oceny czy instytucja ta w praktyce występuje w takim zakresie, jaki zakłada kodeks karny skarbowy. Ostatnie pytania odnoszą się do rozróżnienia instytucji błędu co do karalności przewidzianej w kodeksie karnym skarbowym od błędu co do bezprawności przewidzianej w kodeksie karnym i tego, czy instytucje te słusznie różnią się od siebie i czy instytucja błędu co do prawa nie powinna zostać ujednolicona.

Główne badania zostały poprzedzone badaniami pilotażowymi. Celem pilotażu było skonfrontowanie wstępnie zakreślonych pytań (zagadnień) ankietowych o charakterze zamkniętym i otwartym z poglądami poszczególnych przedstawicieli docelowych grup zawodowych i ewentualne ich doprecyzowanie. Ostatecznie w badaniach pilotażowych wzięło udział 12 osób, z czego 2 osoby z grupy zawodowej sędziów/asesorów sądowych, 3 prokuratorów/asesorów sądowych, 3 adwokatów, 3 radców prawnych, 1 członek Krajowej Administracji Skarbowej. Ilość ankiet pilotażowych, jak i zakres odpowiedzi pozwolił na ustalenie ostatecznego kształtu ankiet.

W pierwszym etapie badań docelowych rozesłałem prośby o udział w ankiecie do kierowników jednostek z poszczególnych grup zawodowych objętych badaniami. Założyłem pozyskanie około 50 wypełnionych ankiet ze wszystkich grup zawodowych, do których kierowano badanie. Powyższy cel został określony, aby wobec szerokiego ujęcia grup zawodowych spróbować uzyskać reprezentatywną próbę, która pozwoli na poznanie różnych opinii. Uzyskałem końcową liczbę ankiet- 51, która spełnia założony cel i jest finalną liczbą badanych ankiet.

Zdecydowałem się na zaprezentowanie i omówienie pełnych wyników przeprowadzonych badań, uwzględniając różnice zachodzące na tle badań związanych z wyraźnymi różnicami co do ilości przedstawicieli określonych sześciu grup zawodowych biorących udział w badaniach. Spośród 51 ankietowanych aż 25 (49%) to przedstawiciele prokuratury. Pozostałe grupy zawodowe były mniej liczne, bowiem 5 osób (9,8%) prezentowało środowisko sędziowskie, 10 adwokatów lub aplikantów adwokackich (19,6%), 5 (9,8%) środowiska radców prawnych, 4 osoby to przedstawiciele Krajowej Administracji Skarbowej (7,8%) oraz dwóch (ok. 4%)

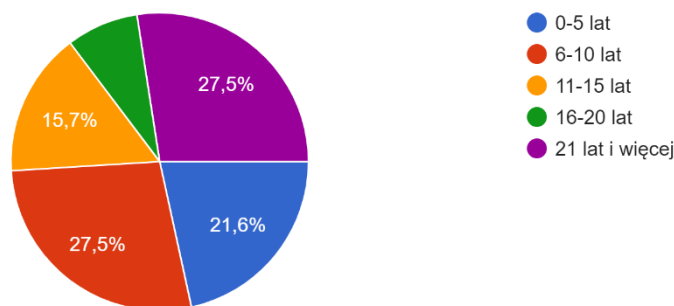
przedstawicieli Straży Granicznej. Zasięgnięcie opinii praktyków w tym względzie umożliwiło uzyskanie szerokiego spojrzenia na instytucję jako taką, określenie częstotliwości występowania tej problematyki, właściwości błędu z wielu różnych punktów widzenia, skonfrontowanie poglądów praktyków z poglądem autora na problemowe zagadnienia i być może określenie ewentualnych propozycji modyfikacji co do ujęcia tej instytucji.

Wynik responsywności dla poszczególnych grup zawodowych nie był w żaden sposób inspirowany, był losowy. W mojej ocenie jest wynikiem kilkukrotnego występowania o udział w badaniach przy przychylności kierujących poszczególnymi jednostkami prokuratury oraz wypadkową ilości osób stanowiących grupę zawodową prokuratorów lub asesorów prokuratury. Zauważyć należy, że prezesi poszczególnych sądów powszechnych oraz niemal wszystkie jednostki Krajowej Administracji Skarbowej odmawiały zgody na przeprowadzenie badań w ich jednostkach, wskazując, że instytucje te nie są powołane do tego rodzaju działalności i nie prowadzą badań naukowych. Powyższe ma niewątpliwy wpływ na ilość ankiet pozyskanych z tych środowisk. Responsywność wśród wolnych zawodów prawniczych również była niewielka, chociaż informacja o badaniach wraz z prośbą o udział w badaniach widniała na stronach informacyjnych jednostek samorządu zawodowego, nadto ankiety były gromadzone w ramach indywidualnego rozdysponowania ich wśród praktyków mających do czynienia z daną materią. Pojedyncze wypełnione ankiety - wobec ich papierowego odesłania przez poszczególne jednostki - zostały przeze mnie ręcznie wprowadzone do bazy.

7.3. BADANIA I

Podział stażu pracy osób biorących udział w badaniu prezentuje się następująco:

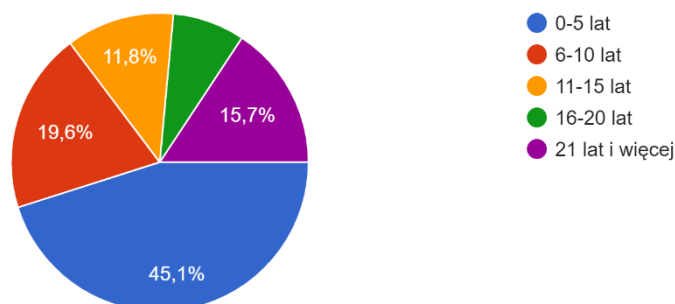
Diagram 1. Staż pracy badanych w obecnym zawodzie:
51 odpowiedzi



Powyższy diagram ukazuje proporcjonalne statystycznie dane odnośnie stażu pracy każdego badanego. Wynik ten wskazuje na właściwie równomierne rozłożenie doświadczenia zawodowego w ogóle w wykonywanym obecnie zawodzie, bowiem 49% (25 osób) deklaruje staż na poziomie 0-10 lat w obecnym zawodzie, zaś duże doświadczenie, tj. między 11 a ponad 21 lat deklaruje 51% (26 osób). Diagram ten warto porównać z kolejnym ukazującym okres praktyki ankieterów w sprawach karnoskarbowych:

Diagram 2. Okres praktyki badanych w sprawach karnoskarbowych:

51 odpowiedzi



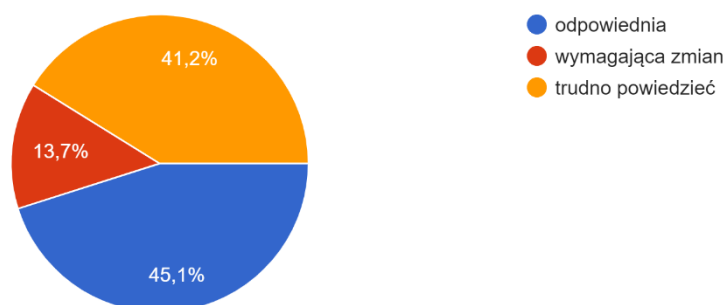
Przy konstruowaniu ankiety założeniem było, że okres praktyki ściśle związanej ze sprawami karnoskarbowymi może być w przypadku poszczególnych uczestników badań różny i nieco odbiegać od ogólnego czasu wykonywania obecnego zawodu, dlatego uznałem za właściwe sformułowanie oddzielnego pytania o praktykę w tym szczególnym zakresie prawa karnego skarbowego. Ponad 45% ankieterów (23 osoby) wskazały, że jego doświadczenie w sprawach karnoskarbowych jest najmniejsze z przewidzianych i wynosi od 0 do 5 lat. Drugą najliczniej oznaczaną odpowiedzią było 6-10 lat, którą oznaczyło 19,6% (10). Duże, tj. co najmniej 11-letnie doświadczenie w sprawach karnoskarbowych zadeklarowało niespełna 1/3 badanych (18), przy czym z informacji z poprzedniego diagramu wynika, że proporcje te zmieniły się wobec położenia nacisku na praktykę w sprawach karnoskarbowych, której okres jest znacznie mniejszy, niż okres wykonywania zawodu. Doświadczenie w tej materii prawa karnego skarbowego nie jest zatem powszechne. Nie każda z osób, które wykonuje zawód prawniczy czy też wykonuje czynności operacyjno-śledcze w ramach straży granicznej ma jakąkolwiek praktykę w sprawach karnoskarbowych. Ilość osób z najmniejszym doświadczeniem w tych sprawach jest ponad 2-krotnie wyższa od ilości osób, które swój zawód wykonują w pokrywającym się czasie. Podobnie jest w odniesieniu do wartości najdłuższego stażu -

choć 14 osób zadeklarowało ponad 21-letni staż zawodowy, tylko 8 z nich posiada taki sam staż w sprawach karnoskarbowych.

Kolejny diagram odnosi się już do poglądów ankietowanych na temat tego, czy obecnie obowiązująca regulacja prawna ujęta w art. 10§4 k.k.s. jest odpowiednia czy też wymaga zmian.

Diagram 3. Czy wg Pani/Pana, obecnie obowiązująca regulacja prawna dotycząca błędu co do karalności opisana w kodeksie karnym skarbowym (art. 10§4 k.k.s.) jest:

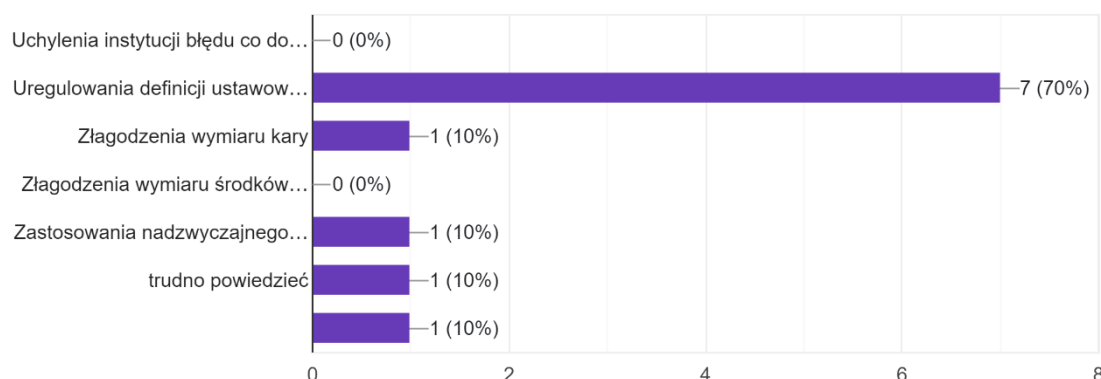
51 odpowiedzi



Jak wynika z diagramu dla ponad 45% osób (23) uznaje, że regulacja prawna ujęta w art. 10§4 k.k.s. jest odpowiednia, dalej ponad 41% (21 osób) nie ma zdecydowanego zdania na ten temat. Co ciekawe tylko 13,7% badanych (7 osób) uznaje jednoznacznie, że regulacja ta wymaga zmian. Zatem ponad 86% respondentów nie zgłasza wymogu zmian traktując tę regulację jako odpowiednią na tle swojego doświadczenia i poglądów. Analizując powyższe dane można zauważyć, że zakres zadeklarowanej krytyki obecnego rozwiązania jest niewielki, bowiem wyraźnie po stronie negatywnej oceny opowiedziało się niespełna 14% osób. Zauważyć jednak należy, że wielkość osób nieznających jednoznacznej odpowiedzi na pytanie jest wysoki, bowiem ponad 40% osób uznaje, że trudno jest odpowiedzieć na pytanie czy regulacja prawna jest odpowiednia czy też nie. Oznacza to, że zdecydowanie powyżej połowy biorących udział obecną regulację nie przekonuje.

Diagram 4. Jeżeli w pytaniu nr 3 oznaczono odpowiedź drugą, tj. „wymagająca zmian”, to jakich elementów powinny one dotyczyć? (Możliwość wielokrotnego wyboru)

10 odpowiedzi



Interesujący jest fakt, że ilość odpowiedzi kierunkowych odnośnie zmiany opisywanej problematyki jest wyższy niż w ogólnym pytaniu (diagram 3) o konieczność tych zmian. Świadczy to o tym, że mimo wstępnego braku intencji co do możliwych zmian w odnośnej regulacji udzielający odpowiedzi dostrzegli pewne mankamenty i możliwe kierunki i możliwości zmian w tejże instytucji i w większym stopniu wyrażali skłonność do określenia zmiany. Spośród udzielających odpowiedzi (10 osób) na powyższe pytanie aż 70% uznało, że w przypadku zmiany w zakresie opisywanej instytucji winna ona podążać w kierunku uregulowania definicji ustawowej usprawiedliwionej nieświadomości. Przeważający pogląd dotyczy zatem decyzji o pierwszorzędym znaczeniu dla przyjęcia czy dany stan faktyczny może zostać ujęty jako błąd usprawiedliwiony, a zatem tego, czy omawiana instytucja w ogóle może zostać zastosowana. Pozostałe deklarowane preferencje uczestników badań podnoszone były w minimalnym stopniu (po jednym głosie) i dotyczyły złagodzenia wymiaru kary, zastosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary. Po jednym głosie uzyskały odpowiedzi „trudno powiedzieć” oraz „inne, niewskazane powyżej”.

Tendencja rozumowania uczestników badań jest klarowna - jeśli miałyby dojść do zmiany w zakresie błędu co do karalności to należałoby przede wszystkim dokonać zdefiniowania usprawiedliwionej nieświadomości, co należy interpretować jako potrzebę uruchomienia mechanizmu ustawowego do rozwinięcia tej instytucji, uaktywnienia jej. Biorący udział w badaniu uznali, że brak ustawowej definicji, która winna znaleźć się w słowniczku ujętym w art. 53 kodeksu karnego skarbowego jest brakiem w odniesieniu do tej instytucji wymagającym uzupełnienia. Odpowiedzi te można interpretować jako potrzebę zmian

legislacyjnych, aby dyrektywy usprawiedliwionej nieświadomości zostały jasno określone lub przynajmniej w pewien sposób wyjaśnione ustawowo. Tendencja takiej oceny praktyków może wynikać z posługiwania się w pierwszym rzędzie przede wszystkim treścią ustawy, bowiem ta jest klarowna i wyłączna, zaś np. orzecznictwo sądowe czy poglądy doktryny są utrwalającą się linią poglądów ulegających zmianom i to bez koniecznych zmian tekstu prawnego. Tak wysoki odsetek jednoznacznych odpowiedzi może wskazywać na negatywną ocenę uczestników badania co do wykorzystywania tej instytucji w praktyce i jego źródła, tj. uznania, że uzupełnienie instytucji o rzeczową definicję pozytywnie wpłynie na dostrzeganie jej problematyki w praktyce. Powyższa ocena ma fundamentalne znaczenie dla zdiagnozowania problemu ze skutecznością instytucji w znaczeniu przełożenia jej na praktykę jurysdykcyjną, co - jako hipoteza badawcza tej pracy - jest przedmiotem badań także w dalszej części ankiety.

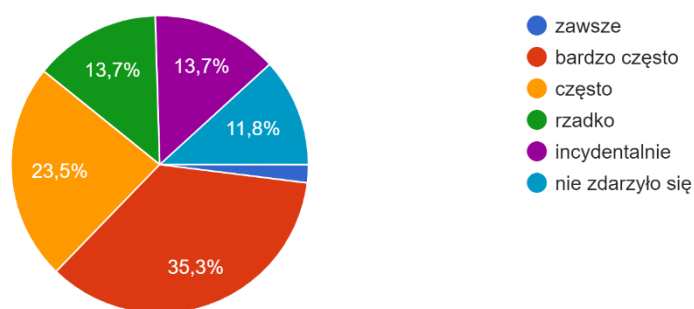
Wśród odpowiedzi na następne pytanie o uzasadnienie swojego poglądu uzyskano odpowiedzi wskazujące na konieczność ustawowego doprecyzowania pojęcia, co prowadzi do niestosowania tego przepisu, na co zwróciło uwagę 5 z 8 odpowiedzi, w tym następujące:

„Nie jestem w stanie wskazać, w jaki sposób powinna ta instytucja zostać zmodyfikowana, jednak jakakolwiek modyfikacja wydaje się być potrzebna z uwagi na brak wymiaru praktycznego jej stosowania, przynajmniej na podstawie mojego doświadczenia zawodowego. W toku mojego dotychczasowego doświadczenia, sądy w zasadzie odmawiają zastosowania tej instytucji, zaslaniając się wypracowanymi w orzecznictwie dyrektywami co do usprawiedliwienia nieświadomości karalności, tym bardziej w modelu odpowiedzialności przedsiębiorcy, wobec którego standard wzorcowej postawy, modelu postępowania, wydaje się być niemożliwy do spełnienia i jednoczesnego zastosowania tej instytucji”. Podobny pogląd wyraziła inna osoba wskazując, że *„W mojej ocenie analizowany przepis wymaga zmian. Nie spotkałem się z jego skutecznym zastosowaniem w toku postępowania karnoskarbowego. Wydaje się, że należałoby uściślić termin usprawiedliwionej nieświadomości, jednakże nasuwa się pytanie w jaki sposób, by przepis ten nie był zbyt kazuistyczny”.* Kolejny pogląd wskazał, że *”Przyjęta praktyka orzecznicza nadmiernie wąsko podchodzi do przesłanki usprawiedliwionej nieświadomości karalności”.* Przytoczone poglądy zwracają uwagę na dwa główne problemy przy ewentualnych zmianach, tj. problematykę braku zdefiniowania i problem braku praktycznego wykorzystania w toku postępowania karnoskarbowego. W tym tonie wyrażony został także kolejny pogląd stanowiący, że *„brak definicji usprawiedliwienia w praktyce prowadzi do niestosowania tego przepisu”.* Jako odrębne pole widzenia należy przytoczyć opinię zgola odmienną podnoszącą konieczność zdefiniowania, jednak jej przedmiotem nie

miałoby być pojęcie usprawiedliwionej nieświadomości, lecz pojęcie błędu co do karalności, a zatem jeszcze głębszy zakres definiowania całej instytucji. Na pierwszy plan zatem wysuwa się potrzeba takiej zmiany, która miałaby spowodować rozwiązanie obu przedstawianych wyżej problemów, tj. braku definicji i idącego za tym braku wykorzystywania tej instytucji w praktyce. Zdaniem zdecydowanej większości odpowiedzi uzasadniających swoją tendencję zmiany tym właściwym rozwiązaniem jest definiowanie, które miałoby spowodować niejako „uruchomienie” tej instytucji w praktyce.

Kolejne pytanie odnosiło się do zbadania czy nieznajomość lub wątpliwości co do prawa podatkowego są podnoszone w toku postępowań karnoskarbowych.

Diagram 6. Czy nieznajomość prawa podatkowego (finansowego) lub wątpliwości co do jego interpretacji są okolicznościami podnoszonymi ...ów/sprawców w toku postępowań karnoskarbowych?
51 odpowiedzi

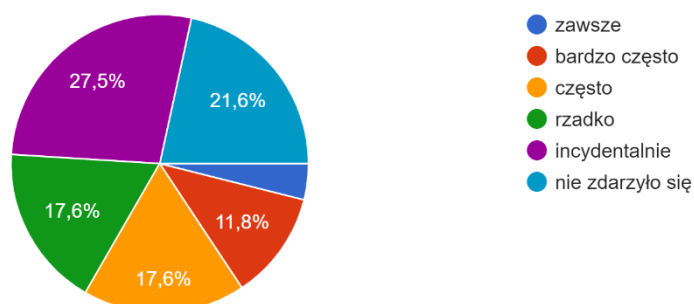


Spśród 51 odpowiedzi jedna (2%) wskazała, że takie przypadki zachodzą „zawsze”, ponad 35% uczestników (18) uznało, że bardzo często, a ponad 23% odpowiedzi (12) uważa, że te okoliczności mają miejsce „często”. Sumując okazuje się, że w 61% przypadkach ankietowanych wskazali oni, że niewiedza lub wątpliwości co do prawa podatkowego są co najmniej często podnoszone przez podatników. Odpowiedzi „rzadko” lub „incydentalnie” zaznaczyło każdorazowo mniej niż 14% (po 7) ankietowanych. Analizując powyższe dane można stwierdzić, że niewątpliwie okoliczność dotycząca jakości prawa podatkowego, tak w znaczeniu jego formalnego brzmienia, jak i możliwości jego zrozumienia jest fundamentalnym argumentem, jakim posługują się podatnicy w toku postępowań karnoskarbowych, co można uznać za negatywną ocenę jakości prawa podatkowego przez podatników, którzy następnie występują w toku postępowań karnoskarbowych jako obwinieni lub podejrzani.

Pytanie objęte diagramem 6 ukazuje tylko jedną stronę problemów z rozumieniem prawa podatkowego. Niezależnie od tego, czy deklaracje podatnika (obwinionego czy podejrzanego) w tym zakresie pokrywają się z rzeczywistością czy też stanowią wyraz przyjętej linii obrony, okoliczność ta podlega analizie w dalszym toku badań.

Diagram 7. Czy Pani/Pan podziela te wątpliwości co do nieznajomości/interpretacji prawa podatkowego (finansowego), które zgłaszał podatnik/sprawca?

51 odpowiedzi



Pytanie o to czy ankietowani podzielałi wątpliwości zgłaszane przez podatników zdaje się stanowić przynajmniej częściowo zweryfikowanie zgodności odpowiedzi z diagramu 6 z rzeczywistym obrazem co do zasadności tej nieznajomości czy wątpliwości odnośnie prawa podatkowego. Największy odsetek odpowiedzi na to pytanie, tj. ponad 27% (14) wskazało, że podzielenie tych wątpliwości zdarzyło się incydentalnie. Dalej ponad 21% (11) osób uznaje, że nie zdarzyło im się nigdy podzielić tych wątpliwości, na trzecim miejscu z ponad 17% (9) zaznaczeniami znalazła się odpowiedź „rzadko”. Należy wskazać zatem, że 2/3 ankietowanych wskazało, że co do zasady nie podzielała wątpliwości sprawcy, co pokazuje, że w przypadku szerszego niż przeciętny zakresu wiedzy prawniczej wątpliwości takie, jak u podatników, nie zachodzą, co odczytać można jako błędne rozumienie prawa podatkowego przez podatników lub opinię, że przyjęta przez podatnika argumentacja (pewnego rodzaju linia obrony) nie jest trafna. Z drugiej jednak strony, co ciekawe, aż ponad 17% (9) odpowiedzi wskazało, że często podzielało zgłaszane wątpliwości co do prawa podatkowego, a kolejne niemal 12% (6), że sytuacja taka miała miejsce bardzo często. Łącznie pozytywnie na kwestię podzielenia tych wątpliwości podniosło aż 1/3 ankietowanych, którzy co najmniej często zgadzali się z poglądami podatników.

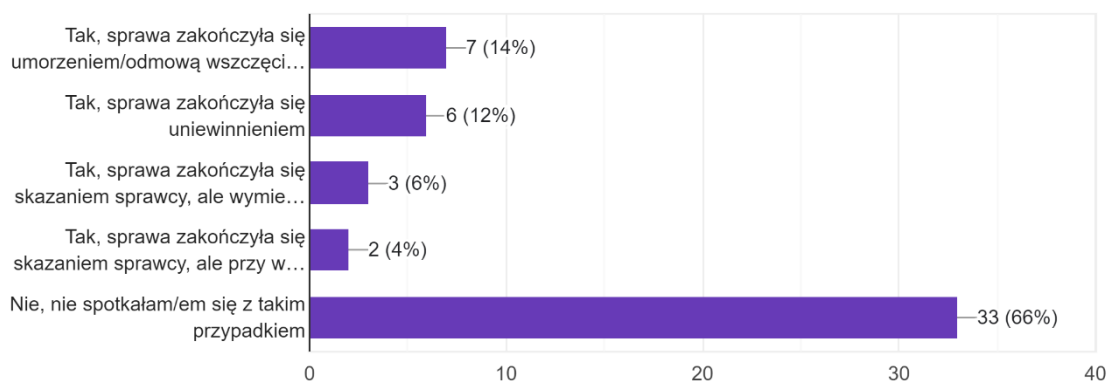
Uszczegóławiając ten ostatni wynik warto podkreślić, że strukturę grup zawodowych dzielących wątpliwości podatnika tworzą przedstawiciele różnych grup zawodowych, w tym pracownika Krajowej Administracji Skarbowej zajmującego się referatem

karnoskarbowym, przedstawicieli wolnych zawodów, czy sędziego z co najmniej 16-letnim stażem w sprawach karnoskarbowych.

Z powyższego można wyciągać parę wniosków. Po pierwsze problem jakości prawa podatkowego nie dotyczy tylko podatników, którzy jako osoby niezawodowo związane z prawem narażeni są w wysokim stopniu na niezrozumienie tego zakresu, ale problem ten jest żywo sygnalizowany także wśród zawodów zajmujących się tą problematyką w praktyce zawodowej. Po drugie, wątpliwości co do prawa podatkowego zgłaszane są przez przedstawicieli różnych zawodów. Ukazuje to, że jakość prawa podatkowego jest w odbiorze praktyków niewystarczająca nie tylko dla podatników, ale także dla nich samych. Jest to argument ukazujący konieczność poprawienia jakości prawa podatkowego, aby przestało być ono niezrozumiałe. Diagram 7 w istocie nie dotyczył całego prawa podatkowego, jedynie oceny przez ankietowanych wątpliwości czy niewiedzy zgłaszanych przez podatników, jednak w skali mikro potwierdza, że problemy te są powszechne, niewyłącznie „zarezerwowane” dla nieprofesjonalistów. Fakt, że zgłoszone zostały wątpliwości co do znajomości czy interpretacji prawa podatkowego u praktyków w tak wysokim udziale (1/3 odpowiedzi) jest wielce wymowny i mogący rodzić negatywne konsekwencje w odniesieniu indywidualnym (np. poszczególnego *casusu*) czy też systemowym, ponieważ wadliwe rozumienie prawa podatkowego może doprowadzić do błędnego rozstrzygnięcia sprawy.

W kolejnym pytaniu zwrócono się o udzielenie odpowiedzi na pytanie czy ankietowani spotkali się w praktyce z przypadkiem usprawiedliwionej nieświadomości karalności.

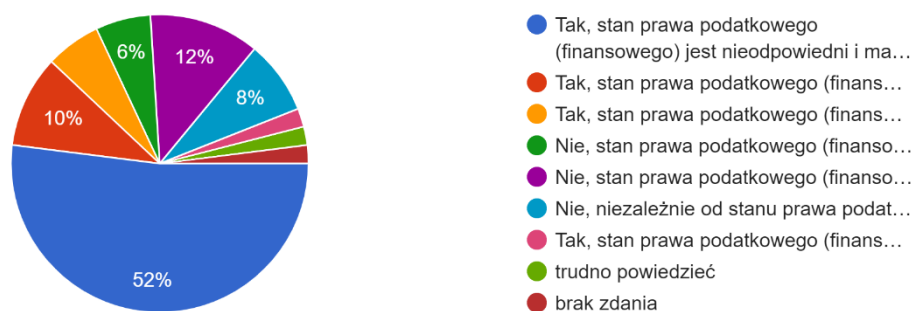
Diagram 8. Czy w swojej praktyce spotkał/a się Pani/Pan z przypadkiem usprawiedliwionej nieświadomości karalności? Jeśli tak to jaki był ...rawy/tych spraw? (Możliwość wielokrotnego wyboru)
50 odpowiedzi



Aż 33 na 50 odpowiedzi (tj. 2/3) było negatywnych, tj. uczestnik badania w praktyce nie spotkał się z takim przypadkiem. Wśród ankietowanych, którzy nigdy nie spotkali się z przypadkiem usprawiedliwionego błędu co do karalności byli dwaj sędziowie: z praktyką co najmniej 11-letnią oraz ponad 21-letnim stażu orzekania w sprawach karnoskarbowych, którzy nigdy w swojej praktyce nie spotkali się z opisywanym przypadkiem. Dwaj przedstawiciele prokuratury ze stażem praktyki w sprawach karnoskarbowych (odpowiednio powyżej 16 oraz powyżej 21 lat) również zaznaczyło tę odpowiedź. Wśród pozostałych osób wskazujących na odpowiedź negatywną znalazły się także przedstawiciele Krajowej Administracji Skarbowej, Straży Granicznej czy wolnych zawodów, a zatem w każdej badanej grupie zawodowej pojawiły się odpowiedzi przeczące. Wśród odpowiedzi twierdzących, dwie najczęściej spotykane to „tak, sprawa zakończyła się umorzeniem/odmową wszczęcia postępowania” - 14% głosów (7) oraz „tak, sprawa zakończyła się uniewinnieniem” - 12% głosów (6). 6% odpowiedzi (3) dotyczyły skazania sprawcy, jednak wymierzona kara lub środek karny były łagodniejsze. Łącznie przypadków, które w jakiś sposób wpłynęły na pomniejszenie odpowiedzialności sprawcy było 32% (16), a zatem niespełna 1/3 uczestników ankiety spotkało się z przypadkiem, w którym instytucja błędu co do karalności w rzeczywistości spełniła swoją systemową rolę, tj. w przypadku jego usprawiedliwienia wpłynęła na pomniejszenie odpowiedzialności karnej. Co ciekawe dwie odpowiedzi (4%) podniosły, że chociaż spotkały się z przypadkiem usprawiedliwionej nieświadomości karalności to nie wpłynęło to na rozstrzygnięcie, bowiem przy wymiarze kary czy środka karnego błąd ten nie wpłynął na ich wymiar. Nie ulega wątpliwości, że odpowiedź ta jest alarmująca, bowiem ukazuje, że mimo tego, że błąd co do karalności rzadko występuje w praktyce to są także przypadki, w których wobec jego zaistnienia nie ma to wpływu na ostateczne rozstrzygnięcie sprawy.

Diagram 9. Czy Pani/a zdaniem stan obowiązującego prawa podatkowego (finansowego) ma wpływ na świadomość podatników co do karalności poszczególnych zachowań?

50 odpowiedzi

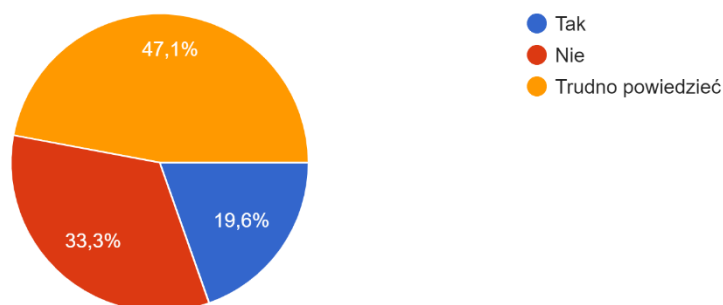


Dalsze pytanie dotyczyło opinii uczestników badania na temat wpływu stanu obowiązującego prawa podatkowego (finansowego) na świadomość podatników co do karalności poszczególnych zachowań. W ramach proponowanych odpowiedzi ankietowani mogli dokonać wielu wyborów, w tym jasno oceniających stan prawa podatkowego lub nie zajmując stanowiska co do jego jakości wskazać na kwestię świadomości, jako pierwszorzędnej, w odnośnej kwestii. Jako najczęściej podawana była odpowiedź „tak, stan prawa podatkowego (finansowego) jest nieodpowiedni i ma bezpośredni wpływ na świadomość podatników” podawana przez 52% (26) ankietowanych. Odpowiedź ta wskazuje, że zdaniem większości uczestników badań występuje sytuacja najbardziej niekorzystna dla podatników, bowiem oba obszary, tj. stan prawa podatkowego oraz jego wpływ na świadomość podatników potwierdzają złą sytuację (negatywną dla podatników). Drugą pod względem liczebności odpowiedzią wśród uczestników badania było uznanie, że stan prawa podatkowego (finansowego) jest nieodpowiedni i ma pośredni wpływ na świadomość podatników, ale nie jest to okoliczność umniejszająca winę - 10% (5) odpowiedzi. O złym stanie prawa podatkowego (finansowego) wypowiedziało się łącznie aż 70% (35) uczestników ze wszystkich badanych grup zawodowych. Dwanaście procent ankietowanych (6) ocenia, że stan prawa podatkowego (finansowego) ma niewielki wpływ na świadomość podatników co do karalności poszczególnych zachowań, a zatem nie zajęła jasnego stanowiska oceniającego ten stan, uznając, że jakość prawa nie ma większego znaczenia dla świadomości podatników.

Warto zwrócić szczególną uwagę, że dopiero czwartą pod względem liczebności - 8% (4) głosy odpowiedzią było „nie, niezależnie od stanu prawa podatkowego (finansowego) obywatel jest obowiązany do znajomości prawa i przestrzegania go”, zaś 6% ankietowanych (3) uznaje, że stan prawa podatkowego (finansowego) jest nieodpowiedni, ale obywatel jest obowiązany do znajomości prawa i nie może tłumaczyć się nieświadomością w tym zakresie. Te dwie odpowiedzi przedstawiające legalistyczną postawę niezależnie od jakości tego prawa przyjęło 14% ankietowanych, co jest niewątpliwie odsetkiem niskim wśród osób, które na co dzień zajmują się m.in. stosowaniem prawa, jego wykładnią lub konstruowaniem argumentacji prawnej dla określonej problematyki. Wydaje się, że wśród ankietowanych przeważała chęć wyrażenia opinii co do stanu prawa podatkowego, jako okoliczność nadrzędna lub równorzędna wobec kwestii świadomości podatników w odniesieniu do tego prawa.

Jako konsekwencję poprzedniego zagadnienia, przedmiotem badań była także próba zebrania danych na temat staranności podatników w zakresie poznania obowiązków o charakterze podatkowym (finansowym), wyniki przedstawia diagram 10.

Diagram 10. Czy w Pani/Pana przekonaniu podatnicy wykazują należyłą staranność w zakresie poznania obowiązków o charakterze podatkowym (finansowym), jakie na nich spoczywają?
51 odpowiedzi



Na to pytanie tylko niemal 20% (10 osób) uznało, że podatnicy wykazują należyłą staranność. Należy zwrócić uwagę, że pytanie to jest niezależne od kwestii jakości prawa jako takiego, jednak udzielone odpowiedzi zdają się wskazywać na inną przyczynę nieświadomości (obok niskiej jakości prawa podatkowego). Nie dość bowiem, że jakość prawa stanowionego poddana została wyraźnej krytyce to podobnie krytycznie oceniono starania podatników co do wywiązywania się przez nich z obowiązków. Aż 82% odpowiedzi (41) nie dostrzegło tej fundamentalnej cechy u podatników, czyli dbania o własny interes i pewnego zabezpieczenia się wiedzą w niezbędnym zakresie. Niemal połowa (24) wskazała, że trudno odpowiedzieć na to pytanie. Zdecydowanie negatywne zdanie zajęła 1/3 badanych - 17 odpowiedzi, którzy uznali, że podatnicy nie dokładają należytej staranności, aby poznać obowiązki o charakterze podatkowym (finansowym), jakie na nich spoczywają. Wyłania się z tego negatywny obraz podatnika, który nie dba właściwie o swój interes, bowiem zdaniem uczestniczących w badaniach praktyków postawa podatników jest negatywna. Ocena ta koresponduje z prezentowanymi w poprzednich częściach pracy badaniach i opiniach na temat działań podejmowanych przez podatników w zakresie poznania ciężących na nich obowiązków.

Aby próba oceny tej staranności ze strony podatników była pełniejsza, następnym pytaniem była prośba o szersze (otwarte) uzasadnienie odpowiedzi z diagramu 11. Wśród uzyskanych odpowiedzi najczęściej (po 46%) powoływano się na dwie kategorie (każda po 12 odpowiedzi), tj. a) brak należytej staranności wynikający z braku chęci poznania tych obowiązków, np. „niektórzy korzystają z pomocy profesjonalnych doradców, występują o interpretacje itp., niektórzy natomiast próbują działać według własnego rozeznania i to zazwyczaj przynosi opłakane skutki” lub „podatnicy nie chcą zajmować się rzeczami, o których mają przeświadczenie, że i tak ich nie zrozumieją” b) błędy systemowe związane ze

skomplikowaniem prawa podatkowego, jego ilością i zawartością, złym procesem legislacyjnym, ale także brakiem należytej edukacji prawnej w tym zakresie, np. *„łatwo mi wyobrazić sobie sytuację, w której prawo podatkowe nie jest zbyt czytelne. Gdyby było, nie byłoby tak wielu interpretacji podatkowych. To z kolei w mojej ocenie podwyższa próg trudności we właściwym odczytaniu danego przepisu lub chociaż jego znalezieniu”* lub *„w wielu przypadkach nawet wyspecjalizowane podmioty prowadzące obsługę rachunkową wobec odmienności stanowisk sądów i organów podatkowych podejmują decyzję intuicyjnie, nie korzystając z instytucji podatkowej interpretacji indywidualnej”* czy też *„skomplikowany system podatkowy nie sprzyja w łatwości zrozumienia systemu podatkowego i wynikających z tego tytułu obowiązków”*.

Kolejno liczne, ok. 30% (8) były wskazania ankietowanych na argumentację dotyczącą nieprawidłowych starań, korzystania z nierzetelnych źródeł pozyskiwania informacji, np. *„najczęściej staranność ta ogranicza się do sprawdzenia zagadnienia w Internecie, a to nie zawsze jest właściwe źródło”* lub *„podatnicy co do zasady nie interesują się jakie obowiązki na nich spoczywają a większość swojej wiedzy opierają na przekazach ustnych rodziny i znajomych bądź na niezweryfikowanych źródłach internetowych”*. Inne odpowiedzi wprost wskazywały na celowe działania podatników, którzy *„wychodzą z założenia że nie muszą płacić podatków i to naczelną zasadą ich działania. Jedynie przedsiębiorcy czynnie prowadzący działalność gospodarczą wykazują wysokie zainteresowanie obowiązujących ich przepisów”* - podobne zdanie rozróżniające staranność podatników prowadzących działalność gospodarczą od tych, którzy takiej działalności nie prowadzą wyraziło jeszcze trzech uczestników badań, ok. 15% (łącznie 4 odpowiedzi).

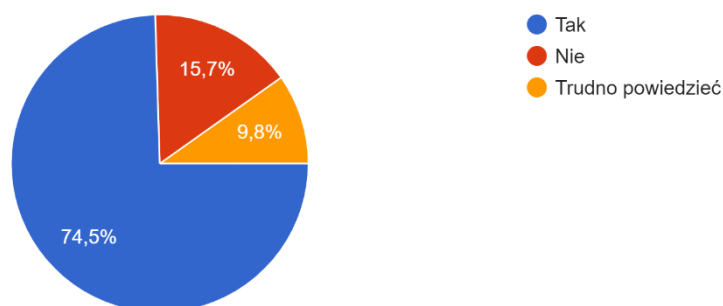
Co warte podkreślenia aż w ok. 20% (5) przypadków wskazano na celowe działania podatników mających pełną świadomość, że podejmowane przez nich działania są karalne, np. *„z praktyki wynika, iż podatnicy nie tyle wykorzystują "luki" czy nieścisłości w przepisach prawa lub ich interpretacji, co głównie w przypadku działalności zorganizowanych grup przestępczych wydaje się, że osoby te dopasowują nielegalną działalność do przepisów, nadając im pozory prawdziwości i legalności”* lub *„w większości przypadków podatnicy obejmowali swoją świadomością fakt, iż postępują niezgodnie z przepisami ustaw podatkowych. Wiedzieli, co powinni zrobić, by dopełnić poszczególnych obowiązków. Najmniejszą ilościowo, ale nie jednorazową argumentację przytoczono w dwóch przypadkach odnoszących się do podważania przez podatników obowiązku zapłaty podatków czy wywiązywania się z obowiązków podatkowych w ogóle (<8%), np. „wychodzą z założenia że nie muszą płacić podatków i to*

naczelna zasada ich działania” lub „sprzeczność podatku dochodowego z naturą narodów cywilizowanych”.

Ocena, czy podatnicy dokładają należytej staranności w poznaniu swoich obowiązków jest istotnym, ale nie jedynym rzucającym jasne światło na instytucję błędu co do karalności, elementem. Kolejnym jest niewątpliwie próba zbadania czy zjawisko niezrozumienia czy powzięcia wątpliwości zagadnień prawnych z zakresu prawa podatkowego (finansowego) występuje także wśród ankietowanych, czemu poświęcono kolejne pytanie.

Diagram 11. Czy zdarzyło się Pani/Panu w toku prowadzenia/badania sprawy zagadnienie prawne z zakresu prawa podatkowego (finansowego), które budziło Pani/Pana wątpliwość?

51 odpowiedzi

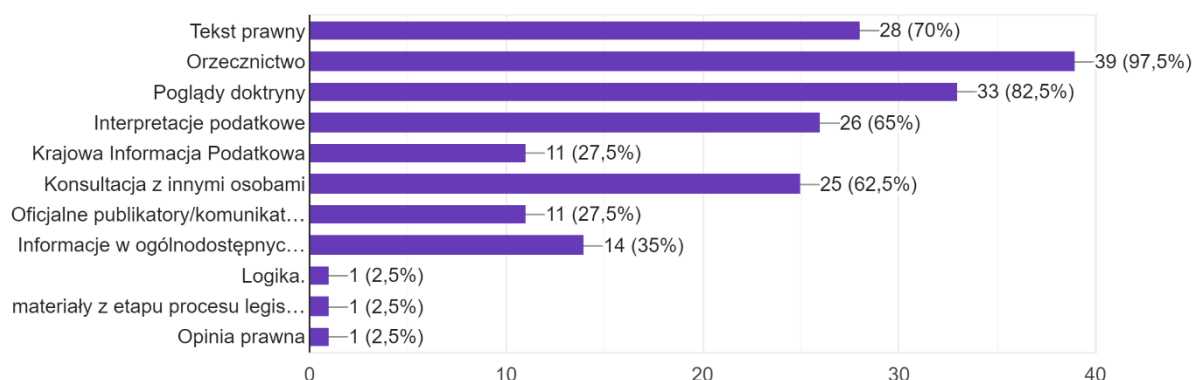


Na tak postawione pytanie aż $\frac{3}{4}$ badanych odpowiedziało twierdząco. 38 z 51 osób wskazało, że zdarzyło jej się zagadnienie prawne z zakresu prawa podatkowego (finansowego), które wzbudziło wątpliwości. Pytanie to celowo zostało dookreślone na rzeczywiście prowadzoną lub badaną sprawę, aby ocenić skalę sytuacji o rzeczywistym problemie w konkretnej sprawie, a nie w sytuacjach hipotetycznych. Co ciekawe skala odpowiedzi twierdzących w tym pytaniu jest zdecydowanie wyższa, niż w pytaniach zawartych w diagramie 6 (61% przypadkach ankietowanych wskazało, że niewiedza lub wątpliwości co do prawa podatkowego są co najmniej często podnoszone przez podatników) czy w diagramie 7 ($\frac{1}{3}$ ankietowanych co najmniej często podzielało wątpliwości podatników co do prawa podatkowego), czyli tej części badań odnoszących się do oceny „zasadności” tych wątpliwości. Okazuje się zatem, że odsetek osób prowadzących lub badających sprawę, u których wystąpiły wątpliwości jest zdecydowanie wyższy, niż odsetek podatników, którzy zgłaszają własne wątpliwości. Sytuacja ta może być wynikiem tego, że podatnik zgłasza wątpliwości co do jednego problemu, najczęściej normy prawnej bezpośrednio regulującej obowiązek podatkowy, zaś osoba prowadząca czy też badająca sprawę może się natknąć na znacznie większą ilość problemów związanych tak

z przepisami materialnoprawnymi, w tym w odniesieniu do blankietowości norm karnoskarbowych, relacji między różnymi przepisami rangi ustawowej, jak i przepisami regulującymi postępowanie. Odpowiedzi negującej powstanie wątpliwości udzieliło ok. 16% ankietowanych (8), zaś odpowiedzi „trudno powiedzieć” udzieliło ok. 10% (5). Obraz, jaki powstał na tle niniejszego pytania jednoznacznie wskazuje na powszechność powstawania wątpliwości na tle konkretnie zastanej sprawy, która musiała zaistnieć w wymiarze jakichś faktycznych okoliczności oraz idącej za tym reakcji władz publicznych, skoro powstała *causa*, która w toku badania czy też prowadzenia wzbudziła wątpliwości osoby prowadzącej, czyli tej, od której zależał dalszy bieg (lub etap) sprawy.

Diagram 12. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie z Diagramu 11, jakimi sposobami próbował/a Pani/Pan rozwiązać wątpliwości? (Możliwość wielokrotnego wyrobu)

40 odpowiedzi

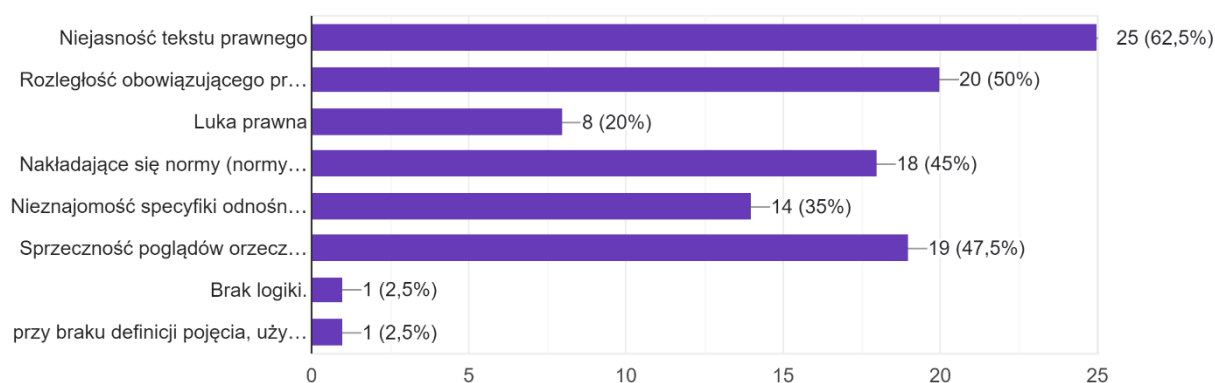


Kwestii próby wyjaśnienia zaistniałych wątpliwości poświęcono kolejne pytanie. Co ciekawe, najczęściej przywoływaną odpowiedzią, deklarowaną przez 39 na 40 osób udzielających odpowiedzi (<98%) było orzecznictwo, które w zdecydowany sposób „wyprzedziło” poglądy doktryny, na którą powołało się ok. 83% (33) badanych. Te dwie odpowiedzi były najczęściej przywoływane ukazując tym samym najczęstsze dwa źródła próby rozwiązywania wątpliwości natury prawnej, po które sięgali badani. Dopiero na trzecim miejscu, jako wskazany przez 70% (28) ankietowanych znalazł się tekst prawny, co jest interesującą perspektywą na kwestię rozwiązywania wątpliwości wskazując poniekąd, że lektura tekstu prawnego nie jest najlepszym sposobem na rozwiązanie problemu natury prawnej, a żeby go rozwiązać należy sięgnąć do bogatszych źródeł w postaci orzecznictwa sądowego lub poglądów doktryny. Cechą, którą posiada orzecznictwo oraz poglądy doktryny są ich szczegółowość i możliwość odnalezienia odpowiedzi na określone szczegółowe pytanie lub poznanie rozwiązania

w rozstrzygniętej już sprawie. Mają one w tym zakresie znaczną przewagę nad tekstem aktu normatywnego, który - chociaż często bardzo rozległy - to nie zapewnia odpowiedzi na wiele powstałych problemów zastanych *in causa*. Niewiele mniejszą ilość wskazań uzyskały kolejne odpowiedzi, tj. „interpretacje podatkowe” - 65% (26) osób oraz „konsultacja z innymi osobami” - ok. 63% (25) osób mogą być nie mniej wartościowymi źródłami wiedzy. Zdecydowanie mniej badanych wskazywało na odpowiedzi „informacje w ogólnodostępnych serwisach internetowych” - 35% (14) osób czy „Krajowa Informacja Podatkowa” - ok. 28% (11) osób, „oficjalne publikatory/komunikatory organów państwowych” - ok. 28% (11) osób. Marginalnie, po jednym wyborze, wskazywane zostały takie odpowiedzi jak „logika”, „materiały z procesu legislacyjnego” czy „opinia prawna”. Powyższe wskazuje na to, że w przypadkach (deklarowane 75% badanych) zastanych wątpliwości prowadzący lub badający sprawę posilkowali się przede wszystkim rzetelnymi źródłami, takimi jak orzecznictwo, doktryna czy tekst normatywny, czyli źródła mogące rozstrzygnąć zaistniałe wątpliwości. Zdecydowanie mniejszym, czy nawet śladowym zainteresowaniem wykazano źródła o niepotwierdzonej jakości, takie jak informacje z serwisów internetowych czy względy logiki.

Diagram 13. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie 14, co było powodem niejasności/wątpliwości?

40 odpowiedzi



Oдноśne pytanie miało zadanie uzupełniające do dwóch poprzedzających je pytań, aby pokazać ogół wątpliwości natury prawnej ankietowanych z różnych perspektyw. Powyższe pytanie określa źródło powstania niejasności lub wątpliwości, o których mowa poprzednich dwóch pytaniach (diagram 11 i 12). Najczęściej podawaną przyczyną była niejasność tekstu prawnego, która to problematyka zgłoszona została przez ok. 63% (25) badanych. Niejasna jest treść, która jest trudna do zrozumienia, wytłumaczenia lub określenia i jako takie widziane jest

obowiązujące prawo. Ukazuje to, że mamy do czynienia z kryzysem stanowienia prawa, którego skutki dotyczą ogółu społeczeństwa, ale także szczegółowo także praktyków. Prawo w tym przypadku nie daje odpowiedzi na nasuwające się pytania, a wręcz przeciwnie - jest źródłem mnożących się niejasności i wątpliwości. Zdecydowanie mniejszą ilość wskazań otrzymały odpowiedzi „rozległość obowiązującego prawa” - 50% (20) odpowiedzi, „sprzeczność poglądów orzecznictwa/doktryny/interpretacji” - ok. 48% (19), czy „nakładającej się normy (normy kolizyjne)”, na które wskazało 45% (18) osób, a zatem kategorie wtórne wobec stanowionego prawa, jednak bezpośrednio z tą treścią związane, bowiem dokonują się one w oparciu o ustanowioną uprzednio treść. Zaledwie jedno wskazanie uzyskała odpowiedź „brak logiki”, co wskazuje, że problem natury logicznej ma charakter marginalny.

Przeprowadzona ankieta wskazuje, że najczęstszym problemem dla odbiorców prawa podatkowego jest sama treść aktów prawnych, która najczęściej budzi niejasności i wątpliwości natury prawnej. Należy wskazać przy tym, że jest to też problematyka o charakterze fundamentalnym, ponieważ treść ta jest obowiązującym prawem, do którego należy się stosować, w przeciwieństwie do wszystkich pozostałych deklarowanych w badaniu źródeł powstania niejasności czy wątpliwości natury prawnej, które nie są wprost wiążące. Blok ostatnich 3 pytań był też ustalany pod próbę poznania czy częste są przypadki uzasadnionych wątpliwości co do treści prawnych oraz jakie są przyczyny tych wątpliwości. Uzyskane odpowiedzi wskazały, że bezspornie bardzo często zachodzą takie wątpliwości wymagające rozwikłania. Sam fakt ich wystąpienia nie jest rzecz jasna negatywnym zjawiskiem, jednak procentowa ilość przypadków, w których wystąpiły jest co najmniej zastanawiająca. Ukazuje to bowiem w sposób klarowny, że wyjątkiem są przypadki, w których w konkretnej sprawie dla prowadzącego czy badającego sprawę warstwa prawna jest jasna. To zaś rzuca cień na jakość obowiązującego prawa podatkowego w kontekście spraw karnoskarbowych, które poprzez niejasne normy prawa podatkowego mogą penalizować zachowania, których ocena prawna nie jest jasna tak dla samego sprawcy, jak i osób zawodowo przygotowanych i prowadzących postępowania w tym przypadku.

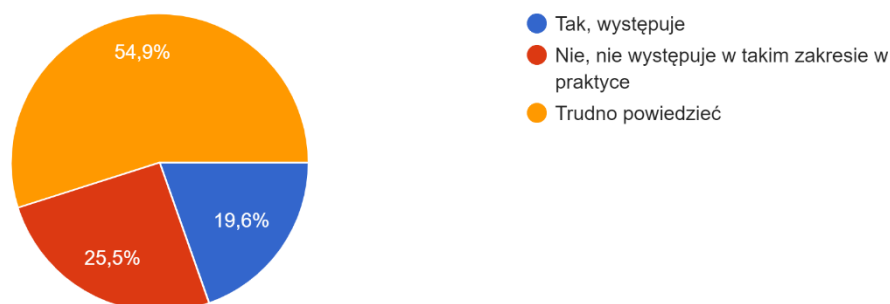
Dalej wskazać należy, że to tekst prawny jest wskazywany jako najczęstsze źródło owych wątpliwości. Po wtóre, tekst prawny nie jest najczęściej wskazywanym źródłem rozwiewania niejasności czy wątpliwości. Te trzy elementy połączone dają obraz prawa, które jest bardziej źródłem problemów, niż rozwiązań i niewątpliwie odbiega od zakładanego modelu prawa, które jest zrozumiałe dla ogółu. Skoro jest ono niezrozumiałe dla uczestników badań, którzy są osobami przygotowanymi, wykształconymi kierunkowo i na co dzień zajmują się prawem to

bezsprzecznie ogół społeczeństwa jako pozbawiony tych cech stoi przed trudniejszym wyzwaniem odnalezienia się w obowiązującej rzeczywistości prawnej, aby w sposób świadomy podejmować działania i unikać kłopotów, których źródłem może być samo prawo w takim kształcie.

Błąd co do karalności jest instytucją obowiązującą od wielu lat i podobnie jak inne instytucje prawa karnego materialnego mogące wpływać na odpowiedzialność karną, z punktu widzenia ustawodawcy są obowiązujące i nie znajdują żadnego legislacyjnego ograniczenia co do ich stosowania. Warto się jednak zastanowić nad tym, czy instytucja, o której mowa w art. 10§4 k.k.s., występuje w praktyce oraz jaki przyjmuje zakres. Do tej problematyki odnosi się kolejny blok przeprowadzonych badań.

Diagram 14. Czy błąd co do karalności, o którym mowa w art. 10§4 k.k.s. w praktyce występuje w takim zakresie, jaki zakłada kodeks karny skarbowy?

51 odpowiedzi



Na powyższe pytanie odpowiedzi udzielili wszyscy ankietowani. Większość z nich nie potrafiła jednak udzielić jasnej odpowiedzi na to, czy w praktyce błąd co do karalności występuje w takim zakresie, jaki zakłada kodeks karny skarbowy - ok. 55% (28) odpowiedzi. Być może jest to powiązane z problematyką, którą wykazało badanie w diagramie 8, w którym 2/3 badanych wskazało, że nie spotkali się z przypadkiem zastosowania przedmiotowej instytucji w praktyce. Rozpiętość stanów faktycznych, z jakimi mamy do czynienia jest bardzo szeroka, co może wpływać na ocenę tej instytucji w omawianym kontekście. Ponad ¼ ankietowanych (13) osób wskazała, że w ich ocenie instytucja ta nie występuje w praktyce w takim zakresie, jaki zakłada kodeks karny skarbowy, co znaczy, że nie jest wykorzystywana we wszystkich kwalifikujących się do tego przypadkach. 10 ankiet (<20%) wskazało, że błąd co do karalności występuje w praktyce we właściwym mu, nadanym w kodeksie karnym skarbowym, zakresie. Zaledwie co piąty ankietowany wskazał, że teoria znajduje swoje pokrycie

w praktyce, co jest wynikiem niskim i rodzącym pytania o taki stan rzeczy. Powody, jakie stały się podstawą w/w ocen zostały ujęte w kolejnym pytaniu o charakterze otwartym, na które udzielono 21 odpowiedzi. Wśród nich najczęściej przywoływaną odpowiedzią jest „trudno powiedzieć”, na którą powołało się siedmioro ankietowanych (1/3 odpowiedzi). To sugeruje ocenę, że instytucja ta jest niejasna, trudna do zrozumienia i jasnego określenia jej granic, tj. tego, czym tak naprawdę jest, kiedy powinna mieć, a kiedy ma zastosowanie i czy te zakresy się ze sobą pokrywają.

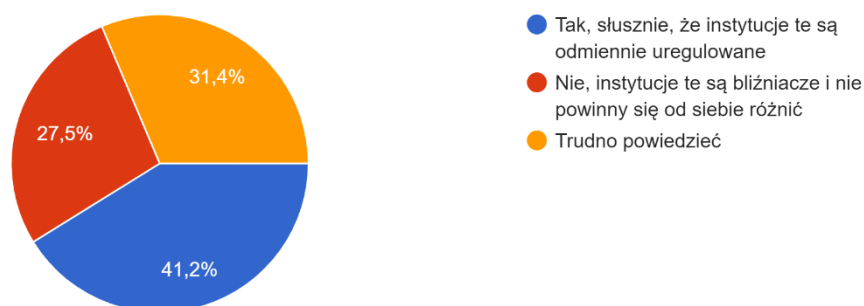
Drugą najczęściej przywoływaną argumentacją jest zbyt wąska wykładnia pojęcia „usprawiedliwionej nieświadomości” przez praktykę, próby jej ograniczania czy też niechęć do tej instytucji, na co łącznie powołano się w ok. 29% (6) ankietach. Wśród tych odpowiedzi padała argumentacja: „*praktyka zbyt wąsko dokonuje wykładni przesłanki usprawiedliwionej nieświadomości karalności*” czy „*niechęć do jej stosowania wynikająca z obawy przed statystykami*”, a także szersza argumentacja cyt. „*praktyka nie uwzględnia, w mojej ocenie, w dostatecznym stopniu elementu subiektywnego przy ocenie świadomości bezprawności, podczas gdy winny podlegać ocenie indywidualne właściwości podatnika (sprawcy), jego wykształcenie, sprawność intelektualna, sposób życia, nadzwyczajne zdarzenia losowe i ich wpływ na stan świadomości. Przy ocenie w sposób niedostateczny kładzie się nacisk na to, jakiej wiedzy w zakresie konkretnej normy prawnej można oczekiwać od podatnika, którego sprawa jest rozstrzygana*”. Kolejno ok. 19% (4) głosów wskazywało na brak zastosowania tej instytucji w praktyce w ogóle, zaś wśród argumentacji przywoływane są następujące okoliczności cyt. „*w praktyce finansowe organy ścigania ignorują wszelkie instytucje prawa zmierzające do umniejszenia lub całkowitego zniesienia odpowiedzialności podatnika*”, czy też „*nie spotkałem się z zastosowaniem tej instytucji*”. Jedynie ok. 14% (3 odpowiedzi) wskazywało na to, że zdaniem ankietowanych instytucja ta znajduje odpowiednie miejsce w praktyce. Dalsze odpowiedzi były już nieliczne, bowiem na argumentację o intencji ustawodawcy co do szerszego zastosowania tej instytucji powołano się w ok. 9% (2) ankiet, zaś jeden głos oceniał o sprzeczności systemu podatkowego w odniesieniu do podatków dochodowych powyżej 10% z naturą narodów cywilizowanych.

Co istotne zatem odnośne pytanie otwarte wykazało daleko idące problemy z oszacowaniem wykorzystania instytucji błędu co do karalności w praktyce i powodów tego. Najczęściej deklarowana odpowiedź - „trudno powiedzieć” czy praktyka nadała błędowi inny model niż ustawodawczy być może bierze się z braku szerszego uznania tej instytucji w praktyce. Wśród głosów jasno zajmujących stanowisko na czoło wybił się pogląd, zgodnie z którym to praktyka

ogranicza lub całkowicie wyłącza zastosowanie tej instytucji - modelowo będącej instytucją o charakterze obronnym wobec sprawcy, na co wskazało niemal 48% odpowiedzi. Odwrotną tezę, tj. o właściwym zastosowaniu przez praktykę zaprezentowano jedynie w ponad 14% ankiet. Różnica między tymi wynikami jasno ukazuje, że silny jest pogląd o tym, że intencja ustawodawcy co do zastosowania art. 10§4 k.k.s. w praktyce została - w opinii ankietowanych - zniekształcona na niekorzyść sprawców. Warto też wskazać, że porównując wolumen odpowiedzi ujętych w diagramie 14 z odpowiedziami z pytania otwartego wynika, że zdecydowanie mniejsza część ankietowanych (1/3) niż w diagramie 14 wskazała, że trudno powiedzieć dlaczego tak jest. Liczebność tożsamej odpowiedzi na dwa kolejne pytania różni się zatem, obszary te nie pokrywają się, co można odczytywać jako większą trudność w uznaniu czy instytucja z art. 10§4 k.k.s. znajduje przełożenie na praktykę zgodnie z intencją ustawodawcy, niż próba zajęcia stanowiska co do przyczyn zadeklarowanego stanu rzeczy.

Dalsza, ostatnia część ankiety została poświęcona różnicy w ujęciu błędu co do prawa w modelu kodeksu karnego skarbowego i kodeksu karnego w słuszności tego rozróżnienia.

Diagram 15. Czy błąd co do prawa w kodeksie karnym skarbowy słusznie różni się od instytucji błędu co do prawa ujętej w kodeksie karnym?
51 odpowiedzi

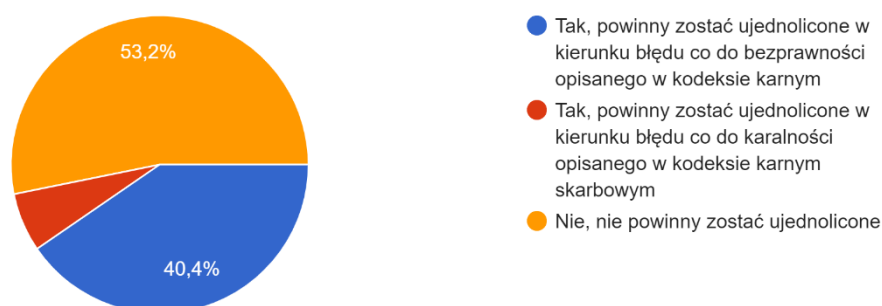


Celem pytania z diagramu 15 jest próba zbadania, czy w opinii ankietowanych podobna co do istoty instytucja błędu co do prawa w ujęciu kodeksu karnego skarbowego - błędu co do karalności (art. 10§4 k.k.s.) słusznie różni się od instytucji błędu co do prawa w ujęciu kodeksu karnego - błędu co do bezprawności (art. 30 k.k.) Za słusznością przyjętego przez ustawodawcę rozróżnienia opowiedziało się ok. 41% (21) głosów i była to najczęściej wskazywana odpowiedź aprobująca aktualny stan różnych modeli błędu co do prawa w kodeksach. Spośród 51 odpowiedzi 16 (>31%) nie zajęło stanowiska co do owej słuszności oceniając, że trudno powiedzieć czy błąd co do prawa słusznie różni się w obu modelach, ok 71% nie opowiada się

za ujednoliceniem tych instytucji. Najmniej licznie ankietowani odpowiadali negując obecny model i uznając, że instytucje te (błąd co do prawa w obu modelach) są bliźniacze i nie powinny się od siebie różnić, z którą to odpowiedzią zgodził się 14 osób (<28%). Kwestii uszczegółowienia odnośnej kwestii poświęcono kolejne pytanie opisane w diagramie 16.

Diagram 16. Czy instytucje błędu co do prawa ujęte w kodeksie karnym i kodeksie karnym skarbowym powinny zostać ujednolicone? Jeśli tak, to w którym kierunku?

47 odpowiedzi



Na powyższe pytanie zamknięte udzielono 47 odpowiedzi, z czego zdecydowanie najczęściej wskazywaną odpowiedzią była negująca potrzebę ujednolicenia obu modeli. Odpowiedzi tej udzieliło ok. 53% (25) osób, a zatem przy niższej responsywności od poprzedniego pytania odsetek osób uznających brak potrzeby ujednolicenia był wyższy niż w przypadku oceny czy słusznie instytucje te są różne. Więcej osób zatem uznało, że błąd co do bezprawności z kodeksu karnego nie powinien być ujednolicony z błędem co do karalności z kodeksu karnego skarbowego. W odniesieniu do wskazanych dwóch modeli zmian, a zatem przeformułowania instytucji błędu co do prawa, zdecydowanie więcej osób - ok. 40% (19) uznała, że powinny one zostać ujednolicone w kierunku błędu co do bezprawności opisanego w kodeksie karnym. Jedynie ok. 6% (3) osób opowiedziało się za modelem karnoskarbowym, który mógłby zostać przeniesiony do kodeksu karnego. Powyższe uwypukla ocenę, że zdaniem praktyków ustawowy model błędu co do prawa jest właściwie sformułowany. Przy tendencjach nowelizacyjnych ujawniła się wyraźna przewaga poglądu co do słuszności ujednolicenia w kierunku modelu wynikającego z kodeksu karnego, a zatem, aby w kodeksie karnym skarbowym uznano, że nie popełnia przestępstwa, kto dopuszcza się czynu zabronionego w usprawiedliwionej nieświadomości jego bezprawności, a zatem modelu zaostrzającego rygory możliwego skorzystania z błędu co do prawa.

O uzasadnienie stanowiska wyrażonego w diagramie 16 ankietowani zostali poproszeni w ostatnim pytaniu przeprowadzonych badań. Wśród odpowiedzi za ujednoliceniem tych instytucji pojawiło się wiele różnych uzasadnień, nie pojawiła się żadna odpowiedź, która uzyskałaby więcej niż jedno wskazanie. Wyrażone poglądy opisywały twierdzenia o konieczności zapewnienia równości wobec prawa wszystkim, jednak z drugiej strony przytoczono cenną uwagę, że większe ujednolicenie przepisów wiązałoby się z większą społeczną świadomością prawną obywateli, a zatem obrania kierunku upraszczającego przepisy prawa karnego. Dalej pojawiła się argumentacja o niepotrzebnych nieporozumieniach na tle porównywania obu instytucji. Pokazuje to, że na pierwszy plan wybija się argumentacja prospołeczna, uwzględniająca przede wszystkim możliwie pole widzenia ogółu społeczeństwa, które nie jest wyspecjalizowane w terminologii prawnej i trudno mu się w niej odnaleźć.

Wśród opinii sprzeciwiających się ujednoliceniu, w odróżnieniu od poprzedniej kwestii dosyć wyraźnie zaznaczyła się dominacja argumentacji krążącej wokół podkreślenia odmienności regulacji między kodeksem karnym a kodeksem karnym skarbowym, w tym w odniesieniu do typów czynów zabronionych, na którą powołano się w 9 odpowiedziach, a szczegółowo uzasadniano to m.in. w następujący sposób: *„różne zakresy regulacji kodeksów decydują o różnicy w instytucji błędu. Błąd co do prawa w kodeksie karnym nie przyjąłby się prawidłowo w przypadku literalnego przeniesienia go do kodeksu karnego skarbowego”* lub *„taki kierunek legislacji podpowiada logika, nie ma żadnego uzasadnienia dogmatycznego, praktycznego, prawnego i aksjologicznego dla różnicowania sytuacji prawnej potencjalnych sprawców przestępstw pospolitych i karno-skarbowych”*, czy *„całkowicie odrębne gałęzie prawa. Inny stopień szkodliwości czynów. Przede wszystkim pojęcie bezprawności ma inną zawartość w kk i kks. Podzielam pogląd, że nie można mówić o jednym, jedynym znaczeniu pojęcia bezprawności. Weryfikacja pojęcia bezprawności zawsze będzie dotyczyła zachowań stanowiących konkretny czyn naruszający normy prawne odrębnych gałęzi prawa”*. Powyższa argumentacja zdaje się prezentować tezę, że pojęcia bezprawności (z art. 30 k.k.) nie można przełożyć na pojęcie karalności (z art. 10§4 k.k.s.), bowiem odnoszą się one do różnych dogmatów prawnych, nie są swoimi odpowiednikami treściowo i zakresowo tożsamymi, a ewentualne ujednolicenie odbyłoby się ze szkodą dla tego nurtu prawa karnego, które musiałoby zostać „pochłonięte” przez drugi model. Argumentacji tej użyło aż 9 uczestników badań, co jest najwyższym wynikiem w badanym zakresie i żadna inna argumentacja nawet nie zbliżyła się do tego wyniku. Niedaleki punkt widzenia prezentuje kolejna grupa argumentacji przeciwko ujednoliceniu, wyrażona przez 2 uczestników wskazujących, że charakter prawa

podatkowego nie pozwala na takie ujednolicenie, a uznanie cechy bezprawności w kontekście zmienności prawa podatkowego byłoby złą decyzją, z czym niewątpliwie należy się zgodzić, bowiem jakość prawa podatkowego nie predestynuje do przyjęcia bezprawności jako podstawy błędu co do prawa. Kolejną podawaną argumentacją było przyjęcie, że ugruntowały się poglądy orzecznicze i doktrynalne w odniesieniu do obecnego modelu, a zmiana w tym zakresie negatywnie wpłynęłaby na proces wykładniczy. Wśród uczestników badania 4 osoby wskazały, że nie mają zdania w odnośnej sprawie.

7.4. WNIOSKI Z BADAŃ I

Celem przeprowadzonych badań była próba rozpoznania instytucji błędu co do prawa w kodeksie karnym skarbowym w kontekście stanowienia i jakości prawa podatkowego na tle doświadczeń i poglądów różnych praktycznych grup zawodowych. Podsumowując wyniki badań należy wskazać na kilka kwestii.

Dla ujęcia problematyki opisywanej instytucji kluczowa jest odpowiedź na pytanie o osobiste doświadczenia uczestników badań, z których wynika po pierwsze, że większość badanych nie spotkało się z błędem co do karalności w praktyce. Jest to zgodne z kolejnym punktem badań wskazującym, że większość osób - w każdej grupie doświadczenia praktycznego - nie miała do czynienia z błędem co do prawa opisanym w k.k.s. w praktyce, tzn. że nigdy nie spotkali się z takim przypadkiem. Doświadczenia praktyków co do zasady są negatywne, a jedynie 6 osób wskazało, że w swoim doświadczeniu zawodowym spotkało się z przypadkiem uniewinnienia z uwagi na zachodzący błąd. Aż 88% ankietowanych takich przypadków nie zna w ogóle, co pokazuje, że błąd co do karalności jest w zasadzie tylko formułą kodeksową bez oparcia w praktyce. Badania w tym zakresie potwierdzają hipotezę pracy, że błąd co do prawa w rzeczywistości prawie nie występuje lub ma znaczenie marginalne jako instytucja służąca obronie podejrzanego o dokonanie czynu karalnego z k.k.s. Ukazuje to nikłe praktyczne wykorzystanie tej instytucji, na co powoływali się ankietowani wprost. W odpowiedziach na pytanie otwarte powołując się głównie na brak definicji usprawiedliwionej nieświadomości oraz wąsko idące orzecznictwo o tendencji zawężającej. Większość badanych nie widzi powodów do zmian w zakresie formuły błędu, o którym mowa w art. 10§4 k.k.s., przyjmując, że błąd ten został sformułowany w odpowiedni sposób. Należy podkreślić, że odsetek osób niezdecydowanych w tym zakresie jest wysoki i wskazuje, że jest to instytucja, co do której duża część w ogóle nie ma poglądów.

Jak wskazano we wcześniejszej części pracy, poza ożywieniem przedmiotowej instytucji w odniesieniu do ustawy o grach hazardowych, w ostatnich latach innych spraw z zastosowaniem błędu co do karalności i uchyleniem odpowiedzialności karnoskarbowej w zasadzie brak. Czy to oznacza, że to system wymiaru sprawiedliwości jest w tym przypadku niesprawiedliwy? Przeprowadzone badania nie pozwalają na postawienie takiej tezy wprost. Ze zgromadzonych ankiet wynika, że ten błąd w praktyce prawie nie występuje, co wynika m.in. z przyjęcia wyśrubowanych standardów usprawiedliwiania nieświadomości. Problem w istocie sprowadza się przede wszystkim do braku refleksji wymiaru sprawiedliwości nad prawem podatkowym. Nie chodzi o uznanie, że skoro prawo podatkowe jest rozległe i bardzo zmienne to automatycznie usprawiedliwia to brak wiedzy obywateli, ale aby w ogóle dostrzeżony został problem jakości prawa podatkowego i jego wpływu na winę w rozumieniu prawnokarnym. Moim zdaniem te dwa zjawiska pozostają wobec siebie dalece nieadekwatne, bowiem sądownictwo przyjmuje, jakby wpływ jakości prawa był wobec sprawcy zerowy. Czy tak jest w rzeczywistości? W moim przekonaniu nie można postawić tak bezrefleksyjnej tezy, co potwierdzają wyniki badań.

Uczestnicy badań zdecydowanie wypowiedzieli się o niskiej jakości prawa podatkowego jako takiego, który to pogląd - traktowany wobec całego systemu podatkowego - należy podzielić. Jednocześnie ledwie ponad 10% głosów opowiadało się za uznaniem, że stan prawa podatkowego ma niewielki wpływ na świadomość podatników co do karalności poszczególnych zachowań. Dostrzegalny jest więc wpływ jakości prawa podatkowego na odpowiedzialność karną pojedynczej osoby.

Kolejno ani prawodawca ani sądownictwo nie przyjmują argumentu braku możliwości rozeznania w prawie podatkowym jako uzasadnionego argumentu samego w sobie usprawiedliwiającego nieświadomość karalności, chociaż - co wynika z badań - zdecydowana większość praktyków również miewa problemy z prawem podatkowym, co ukazuje, że zjawisko błędzenia w prawie podatkowym jest powszechne. Badania zatem ukazują fundamentalne wady leżące po stronie systemu prawa podatkowego, które samo w sobie nie jest drogą, po której każdy mógłby się poruszać wedle jasnych reguł a raczej gęstym labiryntem, po którym samodzielnie nie jest w stanie poruszać się prawie nikt, nawet specjalista, przez co poznanie granic karalności zachowań jest utrudnione przez samego ustawodawcę. Trudno zaakceptować taką rzeczywistość, w której przełożenie jakości prawa podatkowego na odpowiedzialność karną jest jedynie obciążające obywatela.

Z badań płynie także inny wniosek - podatnicy nie zawsze poszukują odpowiedzi na nurtujące ich pytania i wątpliwości. Cecha ta raczej determinuje zachowania praktyków deklarujących w ankietach, że poszukiwali wielu dróg do rozwiązania swoich wątpliwości, które również im towarzyszą. Staranność sięgająca poziomu należytej - według przeprowadzonych badań - leży po stronie praktyków, nie po stronie podatników, o których właściwych staraniach w zakresie poznania swoich obowiązków wypowiedział się mniej niż co 5 uczestnik badań. Negatywną ocenę postawy podatników można stawiać jako przeciwwagę zarzutów kierowanych wobec systemu prawa podatkowego uznając, że żaden system prawny nie będzie wystarczająco jasny dla osób, które nie starają się poznać swoich obowiązków w żaden sposób. Na tym tle uwidaczniają się fundamentalne braki wskazujące na konieczną drogę do podjęcia, tj. edukacji społeczeństwa zmierzającej do wyposażenia społeczeństwa jako ogółu w narzędzia do niwelowania wątpliwości przed wystąpieniem sprawy, w której będą występowali po stronie obciążanej odpowiedzialnością oraz stworzenia systemowych narzędzi umożliwiających otrzymywanie rzetelnych informacji odnoszących się do prawa podatkowego. Moje doświadczenia w tym zakresie są zbieżne z wynikami badań.

Publikowanie aktów prawnych nie może być zrównane z faktem znajomości prawa przez społeczeństwo, w obecnym rozmiarze i fluktuacji prawa nie da się tego objąć poznaniem nawet uwzględniając częstą kierunkowość problemu (np. z jednej normy prawnej prawa podatkowego statuującej określony obowiązek). Istnieje ogromna potrzeba rozwiązywania problemów podatników, które oni sami zgłaszają, np. zainteresowanie infolinią KAS, czy ilość wniosków o interpretacje podatkowe - pokazują skalę potrzeb społeczeństwa w tym zakresie, ponieważ społeczeństwo *en masse* nie odnajduje się w prawie podatkowym. Potrzeba rozwiania wątpliwości czy zgłębienia meandrów norm prawnych jest niezależna od wiedzy, doświadczenia czy zawodu.

Jakość prawa podatkowego jest niska i ten fakt powinien być źródłem refleksji tak ustawodawcy, jak i wymiaru sprawiedliwości, który zdaje się przechodzić obok tej kategorii uznając, że *ignorantia iuris nocet* jest wartością wyższego rzędu od obywatelskiego prawa do oczekiwania od ustawodawcy ustanowienia takiego prawa, które ma szansę być przestrzegane. Jeśli tylko wąski krąg specjalistów, po dokładnym zbadaniu sprawy w kilku źródłach jest w stanie odczytać normę prawa podatkowego to znacznie trudniej mówić o demokratycznym państwie prawa oraz prawidłowym działaniu organów państwa - w tym wymiaru sprawiedliwości - w granicach tego prawa, skoro ta granica pozostaje nie do poznania dla

obywatela. Należy postawić pytanie: skoro i ustawodawca i obywatele są niestaránni, dlaczego tylko obywatel ponosi tego skutki?

Badania ukazują wyraźne problemy ze zrozumieniem czy błąd co do prawa w kodeksie karnym skarbowym w praktyce występuje w takim zakresie, jaki zaklada ustawodawca. U podstaw tej części badania stoi hipoteza, że kaźda instytucja prawa karnego skarbowego ma swoje uzasadnienie i cel przyświecający ustawodawcy. Ustawodawca zalozył zatem, że w przypadkach w których sprawca dopuścił się czynu zabronionego w usprawiedliwionej nieświadomości jego karalności nie powinien ponosić odpowiedzialność. W praktyce tylko ok. 25% respondentów w kaźdej grupie długości doświadczenia zawodowego w tym zakresie w całym swoim doświadczeniu zawodowym spotkało się z takim przypadkiem. Zdecydowana większość nigdy nie spotkała się z uchyleniem odpowiedzialności z powodu zaistnienia usprawiedliwionej nieświadomości karalności. Zaledwie co piąty uczestnik badan uznał, że instytucja ta w praktyce występuje w takim zakresie, w jakim zaklada to kodeks karny skarbowy. Instytucja ta budzi niepewność, niejasność wśród praktyków, którzy w części pytan budujących poszczególne segmenty badan nie potrafili zająć określonego stanowiska o ocenę jej charakteru i pozycji systemowej. Ustawodawca uregulował ten błąd po to, aby funkcjonował systemowo, co nie zachodzi jako stały element, lecz jedynie w incydentalnych przypadkach, jak np. opisywanych czynów o charakterze hazardowym.

Sformułowanie błędu, z jakim mamy do czynienia w art. 10§4 k.k.s. jest odpowiednie i nie naleźy prowokować zmian, które mogłby doprowadzać do pewnej kazuistyki - np. sugerowana przez ankietowanych próba zdefiniowania pojęcia „usprawiedliwionej nieświadomości”, bowiem ten korelat dwoch znaczen winien być interpretowany przez pryzmat indywidualnej sytuacji określonego stanu faktycznego przy jednoczesnym zakreśleniu wspólnego dla interpretowania pojęcia usprawiedliwienia. Wprowadzenie ustawowej definicji usprawiedliwionej nieświadomości czy nawet samego pojęcia usprawiedliwienia (przy załozeniu, że definicja ta opierałaby się na komponentach pojawiających się w pogłdach doktryny i orzecznictwa) w mojej ocenie nie doprowadziłaby do zmiany, która zaowocowaaby uwzględnieniem relacji jakości prawa podatkowego do odpowiedzialności sprawcy na podstawie kodeksu karnego skarbowego, a spotęgowayby dalsze wtpliwości.

Opinie praktyków s w mojej ocenie niezwykle cenne, bowiem osoby biorące udział w badaniu jak nikt inny potraf wskazać ułomności rzeczywistie funkcjonującego systemu, z którym maj do czynienia. To, że nie podzielam kaźdej oceny nie deprecjonuje wartości tej wiedzy,

jaka płynie z badań. Oceny i opinie o zastanej sytuacji powinny być brane pod uwagę w kontekście przyszłości.

Przeprowadzone badania pozwalają na przyjęcie stanowiska, że wszelkie zmiany należy przeprowadzić w dwóch podstawowych kierunkach, tj. po stronie prawodawcy i obywateli. W warstwie obywatelskiej należy zadbać przede wszystkim o pogłębienie edukacji w dwóch zakresach kłębiących się wokół unikania nieświadomości, tj. poznania norm prawnomaterialnych w ogólnym zakresie oraz tego, jak się przygotować i zachować, gdy obywatel staje przed podjęciem zachowania lub określonej decyzji mogącej mieć skutki na tle systemu prawa podatkowego. Proces edukacji prawnej społeczeństwa staje się powszechny, jednak powinien sięgać głębiej - aby mógł dotrzeć do ogółu społeczeństwa. Ten drugi zakres, jako bardziej praktyczne narzędzie może być szczególnie istotne, aby ukształtować ogólnospołeczną umiejętność odnajdywania właściwych rozwiązań natury prawnej, jako sposób przeciwdziałania a w zasadzie zapobiegania bezprawności. Jest to niewątpliwie proces długoletni, ale kluczowy. W drugim kierunku, tj. prawodawstwa, należy położyć nacisk na przeciwdziałanie złym praktykom legislacyjnym działającym na szkodę obywateli od wielu lat. Ustawodawca w pierwszym rzędzie winien przestrzegać reguł prawidłowej legislacji. Doświadczenia na tym tle pokazują, że niezależnie od etapu rozwoju państwa i jego władzy stałym problemem jest niska jakość stanowionego prawa i jego nadprodukcja. Tworzyć mniej, a sensowniej. Nie na chwilę a z dłuższą perspektywą oddziaływania.

Na tle legislacyjnej problematyki błędu co do prawa w kodeksie karnym skarbowym, zmiany legislacyjne nie są konieczne w samym kodeksie. Warto rozważyć wprowadzenie zmian w normach określających odpowiedzialność od strony przedmiotowej. Mógłby to być istotny punkt zwrotny w budowie pozycji ustrojowej obywatela, który miałby systemowe prawo czegoś nie wiedzieć, nie rozumieć. Wprowadzenie podobnego rozwiązania o „wybaczeniu” sprawy na tle prawa karnego byłoby, moim zdaniem, zbyt daleko idącym krokiem nieznanym prawu karnemu. Prawo karne nie zna instytucji uchylania odpowiedzialności karnej za „pierwsze naruszenie” i wprowadzenie podobnego rozwiązania byłoby w istocie niezgodne z funkcjami prawa karnego i oznaczałoby nieusprawiedliwione wyłączenie winy. Celem omawianej idei jest zwiększenie szansy obywatelom, aby stworzyć szeroko stosowaną instytucję, która daje realne narzędzie obrony przed bezrefleksyjnie tworzoną prawem podatkowym.

Błąd co do prawa w kodeksie karnym skarbowym jest narzędziem nieefektywnym, niewykorzystywanym w praktyce, co pokazały badania ujęte w tej pracy. Jednym z powodów,

oprócz tych czysto legislacyjnych związanych z konstrukcją prawa karnego, jest brak wzajemnego przełożenia problematyki prawa podatkowego (i odpowiedzialności na jego tle) i tej z prawa karnego. Prawo karne nakazuje odpowiedzialność i tym modelem „proodpowiedzialnościowym” kierują się osoby mające wpływ na odpowiedzialność sprawców czyniąc instytucję błędu co do prawa pewną figurą legislacyjną, czymś na wzór pomnika. Tymczasem problem związany z brakiem świadomości obywateli co do zakresu prawa podatkowego jest niewątpliwy i realny. Sytuacja ta powinna spotkać się z odpowiednio ukształtowanym modelem dostrzeżenia i zrozumienia ze strony ustawodawcy, który w znacznej części jest odpowiedzialny za tę sytuację.

Wśród ankietowanych powszechnie były zgłaszane wątpliwości co do interpretacji prawa podatkowego. A zatem oprócz tego, że jakość prawa podatkowego jest niska to jeszcze jego interpretacja tak często budzi wątpliwości. Badania ukazują, że wątpliwości podatników nie pokrywają się z wątpliwościami praktyków, tzn. że praktycy często nie podzielali wątpliwości podatników, ale mieli własne wątpliwości, a zatem pola tych wątpliwości są różne dla wielu kategorii i punktów widzenia, co ukazuje powszechność i rozległość problematyki poznania zakresu prawa podatkowego.

Nieświadomość prawa jest faktem powszechnym, nie ulega wątpliwości i został potwierdzony. Na tle problematyki błędu co do prawa w istocie kluczowym zagadnieniem jest nie tylko sama nieświadomość, ale także jej usprawiedliwienie. Na kanwie przytoczonych powyżej poglądów doktryny i orzecznictwa, warto zwrócić uwagę, że żadne z nich nie uwzględnia obecnego stanu i rozległości obowiązującego prawa i tego, czy w istocie człowiek jest w stanie posiadać tak dużą wiedzę, która jest mu nie środkiem działania (np. wykonywania zawodu), ale wywiązaniem się z obowiązków publicznych na tle podejmowanych przez niego kierunkowych działań.

Przeprowadzone badania pozwoliły także odpowiedzieć na problem dotyczący rozróżnienia dwóch modeli błędu co do prawa, z jakimi mamy do czynienia w polskim systemie prawa karnego, tj. błędu co do bezprawności (model kodeksu karnego) oraz błędu co do karalności (model kodeksu karnego skarbowego). Większość praktyków mających do czynienia z prawem wyraża stanowisko, że rozróżnienie to jest zasadne i nie powinno dojść do ujednolicenia tych instytucji. Z tym poglądem należy się zgodzić, bowiem ujednolicenie (niezależnie od jego kierunku) nie byłoby tym, co stanowiłoby adekwatną odpowiedź na potrzeby zwiększenia ochrony obywateli w odniesieniu do niskiej jakości prawa podatkowego. Istniejące problemy, w moim przekonaniu, należy rozwiązać w inny sposób.

7.5. WPROWADZENIE DO BADAŃ II

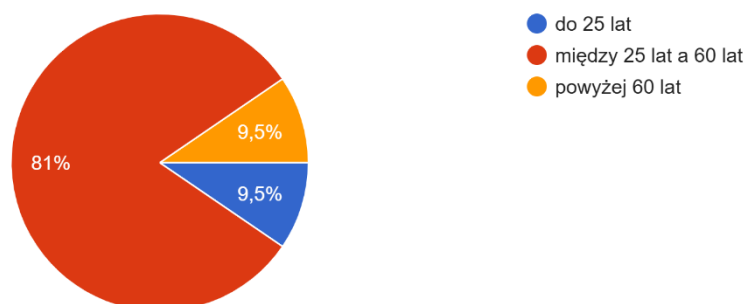
Druga część badań empirycznych przeprowadzona w formule otwartej i anonimowej ankiety zawierającej 15 pytań o charakterze zamkniętym. Ankieta została zaadresowana do losowych odbiorców. Z uwagi na brak kierunkowych odbiorców przybrała formułę prostszych pytań, aby możliwie została zrozumiana przez szersze grono, niż w przypadku pierwszej części badań. Jako cel badawczy założyłem pozyskanie około 100-150 wypełnionych ankiet od osób o zróżnicowanej sytuacji osobistej, tj. wieku, zamieszkania, wykształcenia i sytuacji zawodowej. Cel ten, dla próby uzyskania reprezentatywnego wyniku, został określony znacznie szerzej niż w przypadku pierwszej części badań uwzględniając charakter ankiety - otwartej, losowej, nie skierowanej do konkretnej grupy odbiorców (odbiorca powszechny). Te cechy ankiety zdecydowały o tym, aby założyć co najmniej dwukrotnie większą próbę badawczą w tym badaniu. W trakcie tych badań zgromadziłem 127 anonimowych ankiet wypełnionych dobrowolnie, w formule on-line. Wybór osób biorących udział w ankiecie był losowy, wszelkie różnice wynikające z metryki badanych nie stanowią założenia tych badań. Responsywność tej ankiety okazała się wyższa, niż w przypadku pierwszej ankiety, co było zgodne z zamysłem i celowością tej części badań. W analizie uwzględnione zostały całościowe wyniki prowadzonych badań.

7.6. BADANIA II

W ankiecie, w tzw. metryczce znajdują się pytania odnośnie podstawowych danych: wiek, miejsce zamieszkania, wykształcenie i sytuacja zawodowa. Dalej w ankiecie zawarto pytania odnośnie deklarowanej znajomości prawa w Polsce i wskazania na poszczególne najbardziej znane osobie udzielającej odpowiedzi jego gałęzie. Kolejno pytania odnosiły się do ogólnej oceny znajomości przepisów prawa podatkowego i bardziej szczegółowego wskazania na powody takiej oceny. Kolejny blok pytań odnosił się do kwestii wiedzy ankietowanych co do istnienia instytucji błędu co do karalności i zasadności jego przedmiotu. Dalej pytania odnosiły się do tego, czy nieznajomość prawa podatkowego miała w przeszłości wpływ na podjęte działania przez biorącego udział w badaniu i jakie są doświadczenia ankietowanego w kontekście odpowiedzialności podatkowej lub karnoskarbowej. Ostatnie pytanie odnosiło się do oceny ochrony osoby nieznającej się na prawie podatkowym na kanwie obowiązujących norm prawnych.

1. Jaki jest Pani/Pana wiek?

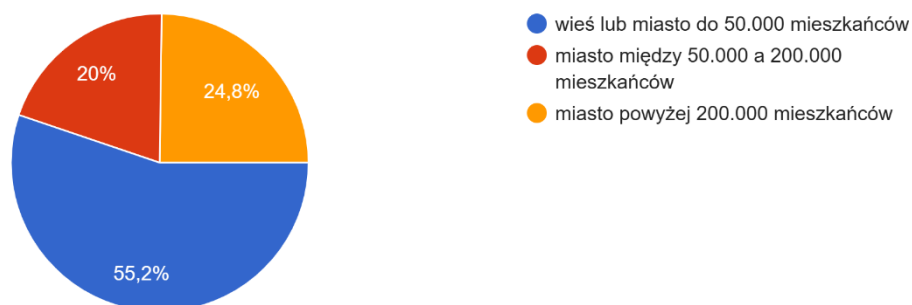
126 odpowiedzi



Wśród biorących udział w badaniu 81% (102) osób było w wieku między 25 lat a 60, czyli potencjalnie najdłuższym okresie wieku produkcyjnego. Pozostałe dwie wyszczególnione grupy częściowo w wieku produkcyjnym (do 25 lat oraz powyżej 60 lat) były równo reprezentowane, po 12 osób. W badaniach najliczniej reprezentowana jest grupa w wieku pracującym, co dla rozwiązania problemów badawczych ma duże znaczenie, bowiem to właśnie ta grupa jest w przedziale wiekowym, który w całości przypada na produktywność, podejmowanie decyzji mogących mieć skutki podatkowe i wreszcie na tej grupie spoczywa największe ryzyko odpowiedzialności za podejmowane działania.

2. Jaki jest Pani/Pana miejsce zamieszkania?

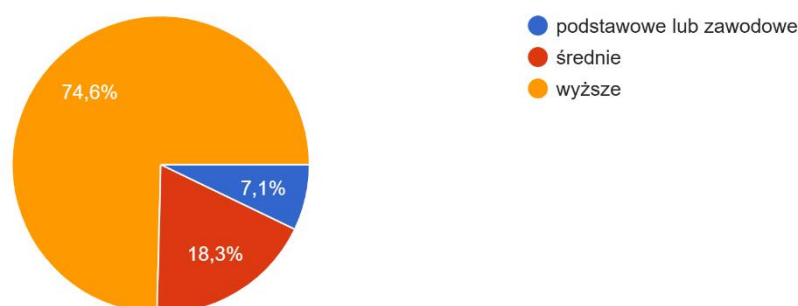
125 odpowiedzi



Wśród biorących udział w badaniu, ponad 55,2% (69) badanych zamieszkuje na wsi lub mieście do 50.000 mieszkańców, a zatem w najmniejszych ośrodkach, niemal 25% (31) w ośrodkach największych (miasto powyżej 200.000 mieszkańców), a 20% (25) w miastach średniej wielkości.

3. Jak jest Pani/Pana wykształcenie?

126 odpowiedzi

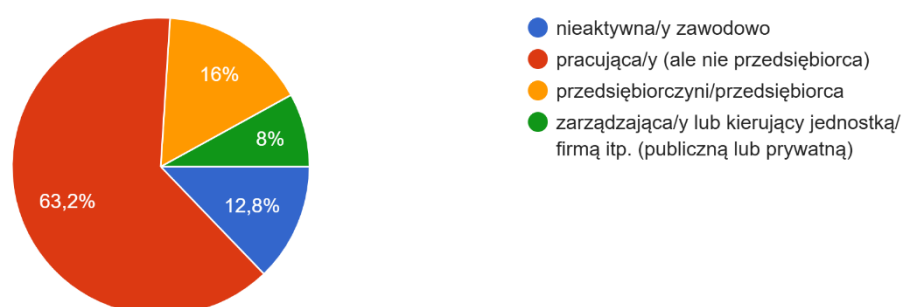


Ostatnie z pytań odnoszących się do osób badanych odnosiło się do wykształcenia. Spośród zebranych odpowiedzi niemal 75% (94) badanych posiada wykształcenie wyższe, 18,3% (23) wykształcenie średnie, zaś nieco ponad 7% (9) wykształcenie podstawowe.

Pytania te miały na celu przede wszystkim zgromadzić pewne ogólne dane o ankietowanych. Nie mają one kluczowego znaczenia dla przedmiotu tych badań, służą przede wszystkim poznaniu ogólnej charakterystyki badanych i ustaleniu czy poszczególne grupy są reprezentowane, a jeśli tak to w jakim stopniu w porównaniu do pozostałych grup. W każdym z pytań ujawnia się przewaga jednej z grup, co podsumowując tworzy model uczestnika badań, który w większości jest w wieku produkcyjnym, mieszka w małym ośrodku i posiada wykształcenie wyższe.

4. Jaka jest Pani/Pana sytuacja zawodowa?

125 odpowiedzi

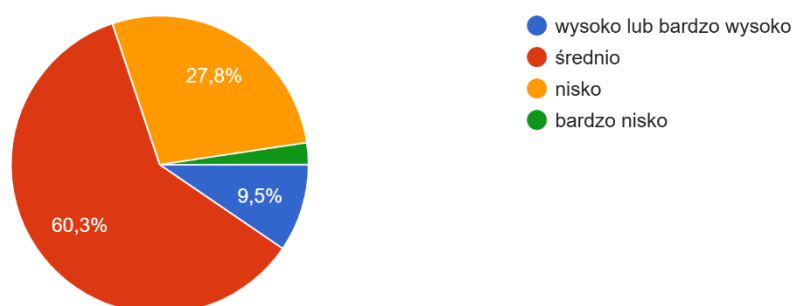


Niezwykle istotne dla przedmiotu badania jest pytanie 4, tj. o sytuację zawodową. Najwyższy odsetek odpowiedzi - ponad 63% (79) zyskała grupa pracująca, ale nie będąca przedsiębiorcami. Na drugim pod względem liczebności miejscu reprezentowana jest grupa

przedsiębiorców gromadząc 16% (20) ankietowanych, zaś grupa zarządzająca lub kierująca jakąś jednostką to kolejne 8% (10). Łącznie grupa pracująca stanowi przeważające ok. 87%, zaś grupa niepracująca to 12,8%. Istotną grupą dla przedmiotu tych badań jest właśnie grupa pracująca. Niemniej, najistotniejszą grupą badanych jest grupa przedsiębiorców i grupa osób zarządzających lub kierujących jednostkami, które to dwie grupy są reprezentowane w badaniu w wartości 24% (30 osób). Obie te grupy zostały uznane łącznie za kluczowe (w dalszej części badania zwane łącznie „grupą kluczową”) z uwagi na największy zakres decyzyjności, jaka odnosi się do przedmiotu badania, oraz ryzyka i odpowiedzialność za podejmowane kroki.

5. Jak ocenia Pani/Pan swoją znajomość obowiązującego prawa w Polsce?

126 odpowiedzi



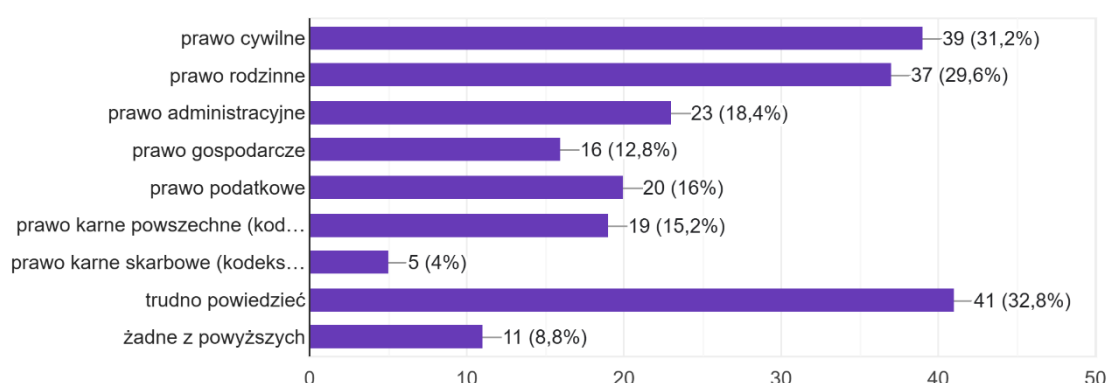
W pytaniu 5. zapytałem o deklarowaną ocenę własnej znajomości obowiązującego prawa w Polsce. Wśród ogółu ponad 60% odpowiedzi (76 odpowiedzi) ocenia ją na poziomie średnim, zaś prawie 28% (35 odpowiedzi) ocenia ją nisko. Jedynie niespełna 10% (12) ankietowanych uznaje, że znajomość prawa jest u nich wysoka lub bardzo wysoka. Z wyników tych płynie wniosek, że wysoka znajomość prawa jest wyjątkiem od reguły, bo ta wskazuje, że znajomość ta jest co najwyżej średnia lub niska (90,5%). Deklaracje co do oceny własnej ankietowanych mogą rzecz jasna odbiegać od rzeczywistej, jednak nie powinny wpływać na zmianę tej zasady, bowiem uzyskane wyniki są zbieżne z powszechnie znanymi badaniami na temat znajomości prawa i powszechną wiedzą na ten temat.

Wśród przedstawicieli kluczowej grupy na 30 odpowiedzi wyniki wyglądają nieco inaczej. Najwyższy odsetek uzyskała odpowiedź „średnio”, jednak jej wynik był zdecydowanie niższy od ogółu i wyniósł 50% (15 odpowiedzi), zaś nieco wyższy wynik niż w badaniu ogólnym osiągnęła odpowiedź „nisko” - 33% (10). Wysoko swoją znajomość w tej grupie oceniło 13% (4), jednak co ciekawe - z trzech odpowiedzi „bardzo nisko” z całego badania aż dwie pochodziły od osób z kluczowej grupy. Podsumowując wskazać należy, że w kluczowej grupie

reguła pozostała taka jak w ogóle badań, bowiem aż 87% odpowiedzi wskazało, że ich znajomość prawa jest co najwyżej średnia, jednak akcent odpowiedzi uznających za wysoką swoją znajomość prawa jest nieco wyższy w kluczowej grupie (o ok. 3%). Pozwala to ocenić, że z danych zgromadzonych w tym zakresie wynika, że znajomość prawa w kluczowej grupie jest zbliżona do znajomości prawa przez ogół społeczeństwa, osoby prowadzące lub zarządzające/kierujące przedsiębiorstwami lub innymi jednostkami nie są grupą, która charakteryzowałaby się widocznie wyższą znajomością prawa, niż ogół.

6. Jakie dziedziny prawa są Pani/Panu najbardziej znane? (możliwość wielokrotnego wyboru)

125 odpowiedzi

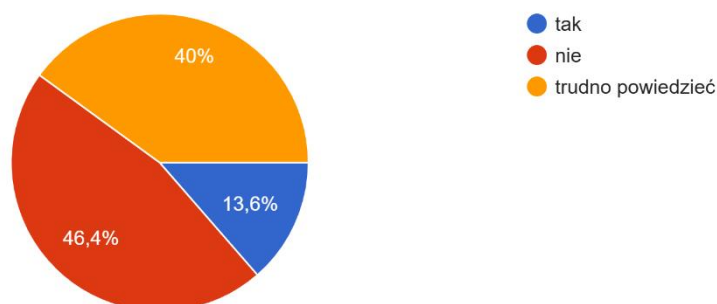


Pytanie 6 dotyczyło zakreślenia wielokrotnego wyboru w odniesieniu do tych dziedzin prawa, które są respondentom najbardziej znane. Miało ono charakter wielokrotnego wyboru. Wśród ogółu odpowiedzi najwyższy wynik osiągnęła odpowiedź „trudno powiedzieć” - niemal 33% (41 głosów), która to odpowiedź wskazuje na brak możliwości wybrania jakiegokolwiek najbardziej znanej dziedziny prawa, jak i równie dobrze może świadczyć o braku rozeznania w granicach poszczególnych dziedzin. Dodając do tej odpowiedzi także odpowiedź „żadne z powyższych”, za którą opowiedziało się prawie 9% (11) respondentów okazało się, że ok. 42% (52) osób biorących udział w ankiecie nie wskazało żadnej dziedziny prawa, jako takiej, która jest jej najbardziej znana. Wśród jednoznacznych odpowiedzi najwyższy wynik osiągnęły prawo cywilne (ponad 31% - 39 głosów) oraz prawo rodzinne (ponad 29% - 37 głosów), a zatem jako bliskie dziedziny zgromadziły zdecydowanie największe grono uczestników. Co istotne nisko wskazywalne było prawo podatkowe (16% - 20 głosów), zaś prawo karne skarbowe było najrzadziej deklarowaną dziedziną (4% - 5 głosów). Obie te dziedziny prawa, których zakres jest przedmiotem tej pracy, łącznie został wskazany w niskim odsetku respondentów, bowiem na którąkolwiek z tych dziedzin wskazało zaledwie 20% ogółu osób.

W grupie kluczowej najczęściej deklarowaną odpowiedzią było prawo cywilne, na które powołało się niespełna 40% (12 odpowiedzi), na drugim zaś miejscu znalazła się odpowiedź „trudno powiedzieć” - 36% (11), która łącznie z odpowiedzią „żadne z powyższych” uzyskały ok. 23% odpowiedzi. Na prawo gospodarcze wskazało ok. 11% ankietowanych. Na prawo podatkowe wskazały dwie osoby (6%), prawo karne powszechne trzy (10%), zaś na prawo karne skarbowe wyłącznie jedna osoba (3%). Oznacza to, że wedle deklarowanej znajomości prawo podatkowe i prawo karne skarbowe, także w kluczowej grupie plasuje się na końcu wśród wszystkich głównych dziedzin prawa, jeżeli chodzi o znajomość (ok. 5%). Wymaga podkreślenia, że odsetek ten jest o ok. 15% niższy wśród grupy kluczowej niż w przypadku ogółu ankietowanych, co wskazuje, że prawo podatkowe oraz prawo karne skarbowe są dziedzinami mniej znanymi (czy też poznawalnymi) dla przedsiębiorców, co może wynikać z szerszego niż w innych grupach zastosowania norm tych dziedzin dla przedstawicieli grupy kluczowej, a co za tym idzie - wyższego niezrozumienia czy wątpliwości.

7. Czy przepisy prawa podatkowego są dla Pani/Pana zrozumiałe?

125 odpowiedzi



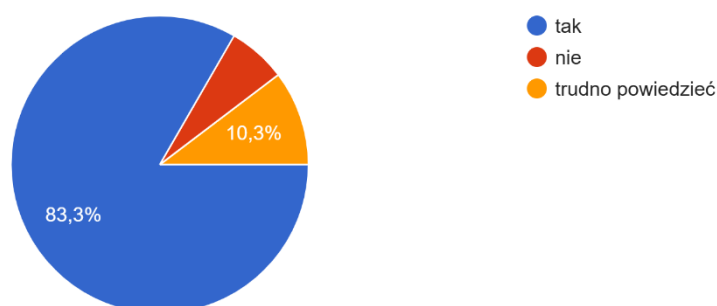
Kolejne pytanie odnosiło się do określenia, czy przepisy prawa podatkowego są dla uczestników badań zrozumiałe. Spośród wszystkich 46% (58 głosów) odpowiedzi wprost wskazało, że nie, zaś osób, którym trudno było odpowiedzieć na to pytanie było dalszych niemal 40% (50), co łącznie dało 86% głosów ogółu. Jedyne niemal 14% głosów (17) wskazało, że przepisy te są dla nich zrozumiałe. Ukazuje to obraz powszechnego niezrozumienia prawa podatkowego dla całej grupy biorącej udział w badaniach.

W grupie kluczowej odpowiedzi zaprezentowały się nieco odmiennie. W tym przypadku również odpowiedź „nie” była najczęściej wybieraną, jednak jej odsetek był jeszcze wyższy i sięgnął ponad 53% (16 głosów). Mniejszy był z kolei wynik odpowiedzi „trudno powiedzieć”,

za którą opowiedziało się nieco ponad 30% osób (9). Łącznie odsetek osób, które nie przyznały się do rozumienia przepisów prawa podatkowego w tej grupie wyniósł 83%. Odpowiedź twierdząca zadeklarowało 20% badanych (6). Chociaż kolejność odpowiedzi w grupie ogólnej, jak i grupie kluczowej była taka sama to należy zwrócić uwagę, że w grupie kluczowej zaznaczył się wyższy odsetek osób jasno deklarujących zrozumienie tych norm lub zaprzeczając mu wprost. Warto podkreślić, że z odpowiedzi na to pytanie w grupie kluczowej również wyłania się obraz powszechnego niezrozumienia prawa podatkowego, chociaż jest on niższy, niż w grupie ogólnej.

8. Czy zdarzyło się Pani/Panu mieć wątpliwości w zakresie obowiązującego prawa podatkowego?

126 odpowiedzi



Dalej pytanie odnosiło się do wskazania czy zdarzyło się respondentom mieć wątpliwości w zakresie obowiązującego prawa podatkowego. Ponad 83% badanych (105) jasno wskazało, że tak. Jako drugą w kolejności wyników wskazano na odpowiedź „trudno powiedzieć”, którą zadeklarowało ponad 10% (13), co łącznie daje ponad 93% odpowiedzi w grupie ogólnej. Jedynie 6% (8) zanegowało, aby miało wątpliwości w tym zakresie. Odpowiedzi te, jako kolejny aspekt odbioru prawa podatkowego przez obywateli wskazują jednoznacznie, że prawo podatkowe jest powszechnie problematyczne.

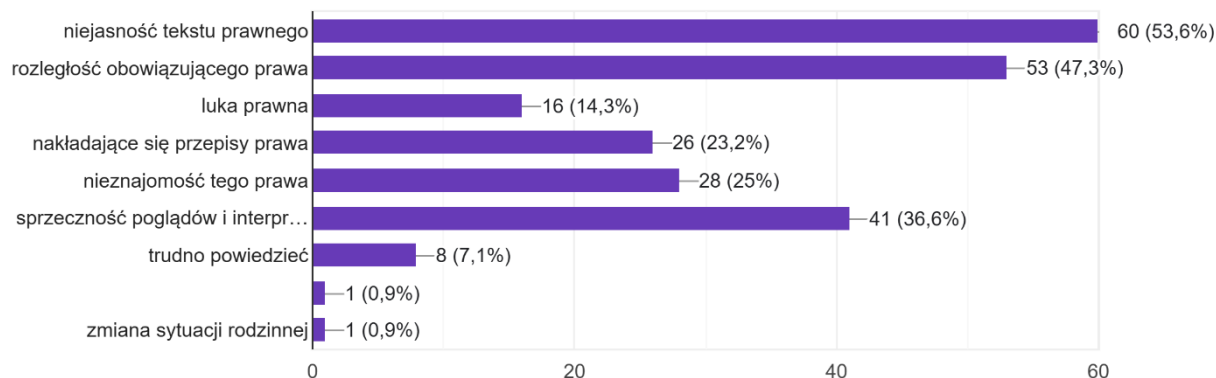
Przyglądając się odpowiedziom grupy kluczowej wskazać należy, że w tym przypadku odpowiedzi są jeszcze bardziej jednoznaczne. Aż 86% odpowiedzi (26) potwierdziły posiadanie wątpliwości w odnośnym zakresie, a dalszemu 10% (3) trudno było odpowiedzieć, co łącznie daje niemal 96,5% ludzi, którzy nie zanegowali występowania wątpliwości. Negującą odpowiedź wskazała jedna osoba (3%).

Wątpliwości co do prawa są generalnie podzielane zarówno przez grupę ogólną, jak i przedstawicieli zawodów z grupy kluczowej. W związku ze wzrostem odpowiedzialności za podejmowane działania czy decyzje wzrasta także odsetek wątpliwości w odniesieniu do

obowiązującego prawa podatkowego. Przypadki, w których respondent, niezależnie od swojego wieku, wykształcenia czy sytuacji zawodowej nie zgłaszał wątpliwości w tym zakresie należą nie tyle do wyjątku, co do skali o charakterze incydentalnym, marginalnym.

9. W przypadku odpowiedzi twierdzącej w pytaniu 8. - co było powodem wątpliwości? (możliwość wielokrotnego wyboru)

112 odpowiedzi



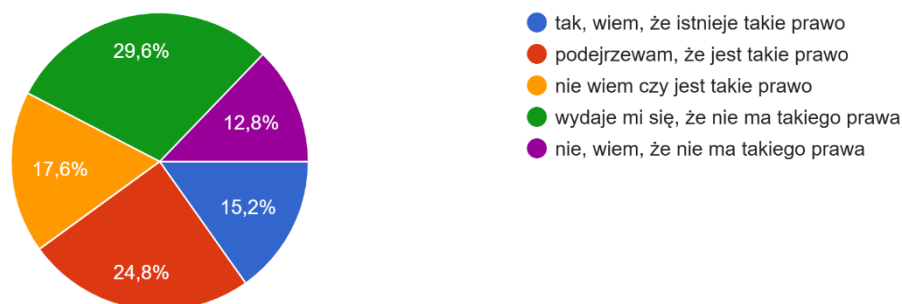
Aby lepiej przyjrzeć się okolicznościom, o których mowa była w poprzednim pytaniu kolejne pytanie odnosiło się do wskazania na przyczyny (powody) tych wątpliwości, skoro tak przytłaczająca większość wskazywała na ich posiadanie. Pytanie miało charakter wielokrotnego wyboru. Najwięcej osób, wśród grupy ogólnej, wskazało na niejasność tekstu prawnego - prawie 54% (60) oraz rozległość obowiązującego prawa, którą odpowiedź zaznaczyło ponad 47% (53) respondentów. A zatem dwa pierwsze miejsca zajęły odpowiedzi odnoszące się wprost do treści obowiązującego prawa podatkowego i jego zakresu. Trzecim z kolei powodem wątpliwości okazała się sprzeczność poglądów i interpretacji sądów, praktyków lub teoretyków prawa, na co wskazało niemal 37% (41) - a zatem przypadki, w których ktoś co prawda deklaruje znajomość i zrozumienie przepisu, jednak nie wie jak go interpretować, stosować i wobec tego problemu, sięgając do poglądów, interpretacji, również nie uzyskuje jednoznacznej odpowiedzi. Na dalszych miejscach znalazły się odpowiedzi zdecydowanie rzadziej wskazywane, tj. nieznajomość tego prawa (25% - 28 głosów), nakładające się przepisy prawa (23% - 26), luka prawna (14% - 16). Ponad 7% respondentów (8) nie potrafiło wskazać na konkretne odpowiedzi i odpowiedziało, że trudno odpowiedzieć im o powód powstałych wątpliwości.

Grupa kluczowa, jako przyczynę wątpliwości, również najczęściej deklarowała niejasność tekstu, na co wskazało 63% odpowiedzi (19), drugim wskazaniem w tej grupie także jest

rozległość obowiązującego prawa, na którą powołało się niemal 53% osób (16). Jako trzeci najczęściej wskazywany powód - i tu zachodzi różnica w porównaniu z grupą ogólną - wskazano na nieznajomość tego prawa (ponad 36% - 11), niewiele mniej uzyskała odpowiedź odnosząca się do sprzeczności poglądów i interpretacji (33% - 10). Wyniki uzyskane w tym pytaniu są zbliżone w obu grupach. W nich obie wyraźnie najczęściej deklarowane odpowiedzi odnoszą się do treści i zakresu prawa podatkowego, a zatem wprost treści tego prawa, które jako pierwsze stanowi najczęściej deklarowany w grupie badawczej problem. Rzadziej deklarowane były różnice w poglądach lub nakładające się przepisy prawa, a zatem sytuacja, w których adresat po poznaniu tekstu prawnego napotkał wątpliwości na kolejnym poziomie próby zrozumienia prawa, czy też w odniesieniu do nieznajomości tego prawa, co było deklarowane przez istotną, jednak nie tak liczną grupę respondentów. Odpowiedzi zebrane w tym pytaniu zdają się wybijać na pierwszy plan problemy z prawem podatkowym już na poziomie treści, brzmienia czy zakresu prawa podatkowego, czyli problemu w fundamentalnej warstwie możliwości poznania, zrozumienia i podstawowego pojęcia podatkowych tekstów prawnych.

10. Czy Pani/Pana zdaniem istnieje prawo, że podatnik może uniknąć odpowiedzialności karnej w przypadku usprawiedliwionej nieświadomości, że określony czyn jest karalny?

125 odpowiedzi

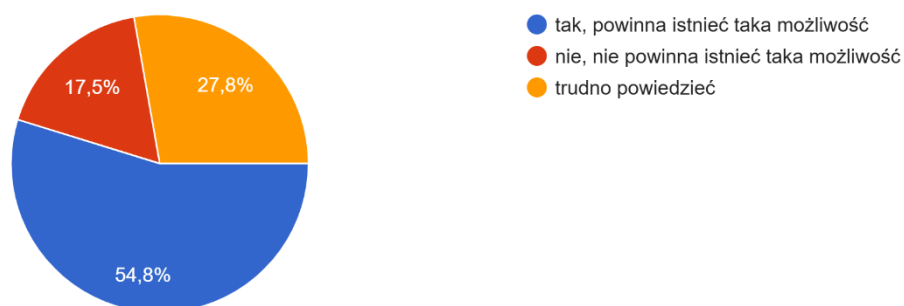


Pytanie 10 odniosło się do próby oszacowania w badanej grupie wiedzy o istnieniu instytucji błędu co do karalności, o której mowa w art. 10§4 k.k.s. U podstaw tego pytania legło założenie, że świadomość występowania w systemie prawnym instytucji ochronnej wobec podatników jest istotną okolicznością do jej funkcjonowania w rzeczywistości, a w jej braku, może mieć to wpływ na jej marginalny wpływ na rzeczywistość. Najczęściej deklarowaną odpowiedzią było „wydaje mi się, że nie ma takiego prawa”, za którą opowiedziało się niemal 30% ankietowanych (37), drugą najczęściej wybieraną była odpowiedź „podejrzewam, że jest takie prawo” - ponad 24% (31), pozostałe odpowiedzi uzyskiwały wynik w przedziale między ok.

13-18%. Odpowiedź stanowczo twierdzącą udzieliło ponad 15% osób. Warto wskazać, że podział odpowiedzi tylko na pierwszy rzut oka może być równoważny, bowiem osób skłaniających się ku przekonaniu o istnieniu tej instytucji prawnej (40%) jest mniej, niż osób, które skłaniają się ku kwestionowaniu jej występowania (ponad 42%). Dodając do tej wartości osoby udzielające odpowiedzi „nie wiem czy jest takie prawo” ukazuje się wynik niemal 60% osób, które nie wskazały chociażby na podejrzenie istnienia błędu co do karalności, o jakim mowa w kodeksie karnym skarbowym.

W grupie kluczowej wyniki te prezentują się następująco. Najczęściej zaznaczaną była odpowiedź „nie wiem czy jest takie prawo” z wynikiem 30% (9), na drugiej pozycji uplasowała się odpowiedź „wydaje mi się, że nie ma takiego prawa”, jednak tu udział procentowy był nieco niższy niż w grupie ogólnej i wyniósł ponad 26% (8), kolejno wybrano „podejrzewam, że jest takie prawo”. Na odpowiedź jednoznacznie potwierdzającą istnienie tej instytucji wskazało 10% (3). Łącznie osób deklarujących co najmniej podejrzenie istnienia takiego prawa było ok. 30%. Odpowiedzi, które co najmniej wątpią w istnienie tej instytucji zebrano ok. 40%. Wobec większej ilości odpowiedzi, w grupie kluczowej, „nie wiem” (ok. 30%) należy zwrócić uwagę, że w zebranej grupie badawczej ok. 70% nie deklaruje chociażby prawdopodobieństwa występowania instytucji prawnej błędu co do karalności. Warto zwrócić uwagę, że to kolejne już pytanie, w którym tzw. grupa kluczowa w wyższym stopniu neguje lub powątpiewa swoją wiedzę o prawie, ale i ochronę praw jednostki.

11. Jeśli prawo podatkowe jest dla obywatela niezrozumiałe, czy powinna istnieć możliwość złagodzenia odpowiedzialności podatkowej (kary, g...ny, odsetki itp.) za złamanie prawa podatkowego?
126 odpowiedzi



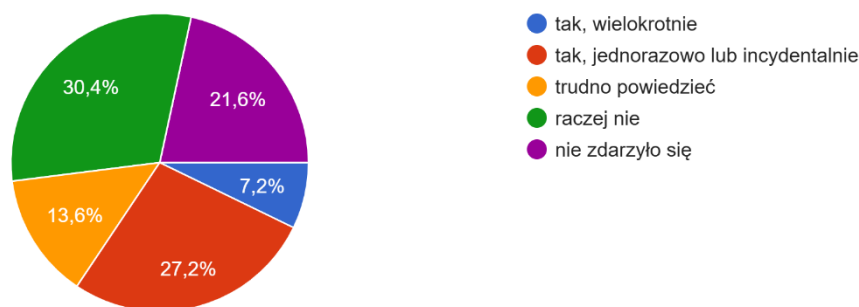
Jeśli prawo podatkowe jest dla obywatela niezrozumiałe (teza potwierdzona w poprzedniej części badań), to czy powinna istnieć możliwość złagodzenia odpowiedzialności podatkowej (kary, grzywny, odsetki itp.) za złamanie prawa podatkowego? Na tak postawione pytanie

ponad połowa respondentów - ponad 54% (69) opowiedziało się twierdząco. Jako druga odpowiedź zaznaczana była „trudno powiedzieć”, za którą opowiedziało się niemal 28% (35) osób biorących udział w badaniu. Jako najrzadziej wybierana pojawiła się odpowiedź przecząca, tzn. że taka możliwość nie powinna istnieć. Za założeniem kwestionującym potrzebę możliwości złagodzenia odpowiedzialności podatkowej zagłosowało ponad 17% badanych (22). Łącznie ankietowanych, którzy co najmniej nie podważyli zasadności istnienia takiej ochrony w opisywanym pytaniu określiło się na poziomie niemal 82,5%.

W grupie kluczowej proporcja zwolenników istnienia możliwości złagodzenia odpowiedzialności był wyższy i osiągnął 66% (20), obie pozostałe odpowiedzi uzyskały po ok. 17% (5). Oznacza to, że wśród przedstawicieli grupy kluczowej osób, które co najmniej nie opowiedziały się przeciwko temu rozwiązaniu było również ponad 83%, czyli tyle ile w odniesieniu do grupy ogólnej. Wyniki te wskazują jednoznacznie, że biorący udział w badaniu, zarówno jako całe gremium, jak i wyodrębniona do badań kluczowa grupa widzą równą potrzebę takiego prawa, które na wypadek niezrozumienia przepisów prawa podatkowego będzie stanowiła pewnego rodzaju ochronę zmierzającą do złagodzenia odpowiedzialności podatkowej.

12. Czy zdarzyło się, że nie znając prawa podatkowego zaniechał/a Pani/Pan jakiegoś działania z uwagi na możliwe konsekwencje na gruncie prawa podatkowego lub karnego?

125 odpowiedzi

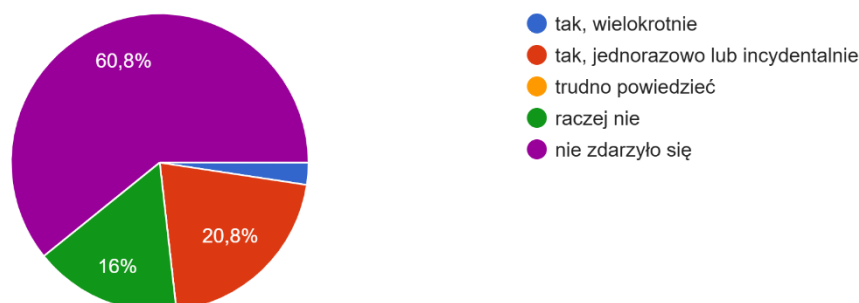


Czy zdarzyło się, że nie znając prawa podatkowego biorący udział w badaniu zaniechali jakiegoś działania z uwagi na możliwe konsekwencje na gruncie prawa podatkowego lub karnego? Aby poszerzyć horyzont odpowiedzi i ewentualnych wniosków, jakie mogą płynąć z zebrania odpowiedzi w tym pytaniu poszerzyłem zakres odpowiedzi do pięciu, aby uzyskać pewną stopniowalność. Spośród nich najczęściej deklarowaną była odpowiedź „raczej nie”, a zatem odpowiedź skłaniająca się do zanegowania hipotezy, jednak pozostawiająca

niepewność w tym zakresie - ponad 30% (38). Na drugim miejscu znalazła się odpowiedź „tak, jednorazowo lub incydentalnie” - 27% (34), a więc odpowiedź idąca w kierunku potwierdzenia, chociaż epizodycznego zjawiska, o którym mowa w pytaniu. Jednoznacznie negująca odpowiedź padała w dalszej kolejności z wynikiem niemal 22% (27), rzadziej wybierane były „trudno powiedzieć” (ok. 14% - 17), a jako najrzadziej wybierana była odpowiedź „tak, wielokrotnie” - 7%. Sumarycznie, odpowiedzi negujące hipotezę pytania osiągnęły ok. 52%, a dodając jeszcze odpowiedzi nieokreślające „trudno powiedzieć” wynika, że ponad 65% nie zadeklarowało, że dotknęła ją sytuacja zaniechania jakiegoś działania z uwagi na możliwe konsekwencje prawne.

W grupie kluczowej zdecydowanie najwyższy odsetek wyborów uzyskała odpowiedź „tak, jednorazowo lub incydentalnie”, za którą opowiedziało się ponad 46% głosów (14), jako druga deklarowana była odpowiedź „raczej nie” (33% - 10), zaś jako trzecia - „tak, wielokrotnie” z wynikiem ponad 13% (4), 10% badanych zaprzeczyło takim sytuacjom. W tej grupie, w porównaniu do ogólnej, większość osób (60%) wskazało na to, że miewali sytuacje, gdy zaniechali jakiegoś działania obawiając się konsekwencji prawnych, czyli sytuacja, w której jakoś prawa wpłynęła na decyzję badanych w przeszłości. Co warto podkreślić, w obu grupach najczęściej wybieraną odpowiedzią były obie odpowiedzi o łagodnym natężeniu tj. „tak, jednorazowo lub incydentalnie” oraz „raczej nie”, a zatem występowanie tych okoliczności hamujących działania nie było tak zdecydowane i częste, co jest wartościową informacją z punktu widzenia rozwiązania postawionych problemów badawczych.

13. Czy zdarzyło się, że poniosła Pani/ poniósł Pan odpowiedzialność podatkową lub karnoskarbową (za przestępstwo lub wykroczeni...wanie może być niezgodne z prawem podatkowym)?
125 odpowiedzi



Czy zdarzyło się, że poniosła Pani/Pan odpowiedzialność podatkową lub karnoskarbową (za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe), chociaż nie miał/a Pani/Pan świadomości, że Pani/Pana zachowanie może być niezgodne z prawem podatkowym? To pytanie stanowi kontynuację poprzedniego, jednak w innym miejscu plasuje akcent pytania. Zmierzało ono do próby ustalenia czy zdarzyło się, że respondenci ponieśli odpowiedzialność podatkową lub karnoskarbową, chociaż nie mieli świadomości, że podjęte zachowanie może być niezgodne z prawem podatkowym. Najczęściej padała odpowiedź „nie zdarzyło się” - ponad 60% (76), zaś w połączeniu z drugą zaprzeczającą odpowiedzią „raczej nie” pytaniu zaprzeczyło 76%. Drugą najczęściej deklarowaną była z kolei „tak, jednorazowo lub incydentalnie” z wynikiem ok. 21% (26). Łącznie osób, które odpowiedziały twierdząco, w dwóch odpowiedziach, było 23% (29). Przewaga odpowiedzi zaprzeczających poniesieniu odpowiedzialności jest w tym przypadku wyraźna.

Wśród przedstawicieli kluczowej grupy najczęściej padały dwie odpowiedzi: „nie zdarzyło się” - 36% (11) oraz „tak, jednorazowo lub incydentalnie” 33% (10). Trzecia z kolei była deklarowana „raczej nie” - 20% (6). W przypadku połączenia odpowiedzi twierdzących, procent osób potwierdzających poniesienie odpowiedzialności prawnej, mimo braku świadomości wynosi ok. 37%. Przy połączeniu obu odpowiedzi negatywnych, wartość ta jest wyższa i wynosi ponad 56%.

Powyższe wyniki w obu grupach w pewnym stopniu odbiegają od siebie i ukazują, że wśród grupy ogólnej wyższa jest część uczestników, którzy zaprzeczają, aby dotknęła ich sytuacja poniesienia odpowiedzialności podatkowej lub karnej, chociaż nie mieli świadomości, że zachowanie będące podstawą tej odpowiedzialności może być niezgodne z prawem podatkowym. W grupie kluczowej osób potwierdzających opisywane zjawisko również było więcej, w tym przypadku o ponad 13,5%. Jak widać, w grupie kluczowej odsetek osób, którzy zaprzeczyli hipotezie pytania był niższy niż w grupie ogólnej o 31%. Stosunek osób, które przyznały, że dotyczyła ich sytuacja opisana w pytaniu również był wyższy, co wskazuje, że wśród przedstawicieli grupy kluczowej częściej dochodzi do poniesienia odpowiedzialności prawnej, pomimo braku świadomości bezprawności na gruncie prawa podatkowego i większego krytycyzmu własnej świadomości prawnej i zrozumienia prawa podatkowego. Kolejno zebrane dane implikują twierdzenie, że chociaż sytuacje opisane w hipotezie pytania mają miejsce, to przeważnie, i na tle grupy ogólnej i kluczowej, zdarzają się rzadko, incydentalnie, stanowią jedynie wyjątek.

14. W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie 13. – czy na wysokość odpowiedzialności (kary) miał wpływ brak świadomości i okoliczności z tym związane?

50 odpowiedzi



Kolejne pytanie domyka blok pytań uszczegóławiających zebranie danych na temat okoliczności istotnych z punktu widzenia instytucji błędu co do karalności z art. 10§4 k.k.s. Osoby, które w poprzednim pytaniu udzieliły którejś z odpowiedzi twierdzących, zostały poproszone o ocenę, czy na wysokość odpowiedzialności (kary) miał w tym przypadku wpływ brak świadomości i okoliczności z tym związane. Najczęściej deklarowaną odpowiedzią było „nie wiem” (19), w 32% (16) z kolei padła odpowiedź „tak, miał lub wydaje mi się, że miał”, kolejno w 28% (14) padła odpowiedź „nie, nie miał lub wydaje mi się, że nie miał”. Co ważne odnotowania, tylko jedna osoba zaznaczyła zdecydowaną odpowiedź przeczącą (2%). Łączna ilość odpowiedzi, która nie potwierdziła wpływu braku świadomości na wysokość odpowiedzialności wynosi 68% w grupie ogólnej.

Wśród osób zaliczonych do grupy kluczowej padła tylko jedna odpowiedź „nie wiem” (ok. 6,5%). Odpowiedź twierdzącą, tj. „tak, miał lub wydaje mi się, że miał” zaznaczyło ok. 46,5% (7), tyleż samo udzieliło odpowiedzi przeczącej, tj. „nie miał lub wydaje mi się, że nie miał” (ok. 46,5%). Zdanie grupy kluczowej było zatem bardziej klarowne, i ponownie, odbiegające od wyników uzyskanych w grupie ogólnej w kierunku niższej wskazywalności na brak wystąpienia wpływu braku świadomości na wysokość odpowiedzialności - wynik w tej grupie niższy od grupy ogólnej o ok. 20%. O ok. 13% większy był także udział odpowiedzi wprost potwierdzających odpowiedź na to pytanie w kluczowej grupie. Grupa kluczowa była też zdecydowanie bardziej skłonna do udzielenia określonej odpowiedzi.

Warto dokonać łącznego podsumowania trzech ostatnich pytań (12-14), które są fundamentalne dla próby udzielenia odpowiedzi na problemy badawcze. Na tle tych pytań ujawniła się istotna różnica odpowiedzi w grupie ogólnej oraz grupie kluczowej.

I tak respondenci jako całość w większości nie potwierdzili, że przez brak znajomości prawa podatkowego zdarzyło się im zaniechać jakiegoś działania z uwagi na możliwe konsekwencje prawne. W grupie kluczowej odpowiedź była odmienna, bowiem większość osób wskazała na to, że co najmniej jednorazowo lub incydentalnie miało taką sytuację. Płyne z tego wniosek, że nieznajomość prawa podatkowego zdecydowanie częściej wpływa na przedsiębiorców lub osoby kierujące jakimiś jednostkami i powstrzymuje te osoby od podejmowania działań.

Dalej, ponad $\frac{3}{4}$ wszystkich osób biorących udział w badaniu nie potwierdziło, aby zdarzyło im się ponieść odpowiedzialność prawną za czyn, który nie był objęty ich świadomością co do karalności, a mniej niż $\frac{1}{4}$ potwierdziło wystąpienie takiej sytuacji. W odniesieniu do grupy kluczowej zdecydowanie mniej osób nie potwierdziło takiej sytuacji, a istotnie większa część potwierdziła, że miało do czynienia z opisywaną sytuacją. Oznacza to, że i w tym przypadku odpowiedzialność za czyny nieobjęte świadomością w większym stopniu dotyka osób z grupy kluczowej.

Spośród osób, które wskazywały, że zdarzyło im się ponieść odpowiedzialność, mimo braku świadomości karalności, z ogółu ankiet zdecydowana większość nie potwierdziła, aby brak świadomości miał wpływ na wysokość tej odpowiedzialności, mniej niż $\frac{1}{3}$ odpowiedziała twierdząco. W grupie kluczowej ponownie uwidoczniła się różnica w wynikach - niewiele ponad połowa osób udzielających odpowiedzi zanegowała wpływ braku tej świadomości, a niemal połowa potwierdziła, że okoliczność ta miała wpływ na wysokość odpowiedzialności. Ponownie zatem ukazują się wyraźne różnice na tle wyników z obu grup, tym razem różnice te kierują się w stronę wyższego stopnia wpływu braku świadomości karalności w grupie kluczowej. Należy także poczynić uwagę, że różnice, o jakich tu mowa byłyby jeszcze większe, gdyby z grupy ogólnej wyłączyć całą grupę kluczową, co jednak nie zmieniłoby zasady o kierunku różnic, a wpłynęłoby jedynie na procentowe dysproporcje.

Wyniki te wskazują, że co do zasady kwestia świadomości w obecnym modelu nie ma w rzeczywistości wpływu na odpowiedzialność i jej ramy (wysokość).

15. Czy w obowiązującym prawie ochrona osoby nieznającej się na prawie podatkowym jest wystarczająca?

126 odpowiedzi



Ostatnie z pytań odniosło się do zbadania opinii respondentów na temat tego, czy w obowiązującym prawie ochrona osoby nieznającej się na prawie podatkowym jest wystarczająca? Spośród udzielonych odpowiedzi, najczęściej (ok. 43%- 53) padała „chyba nie jest wystarczająca”, jako drugą najczęściej wskazywano na „trudno powiedzieć” (33% - 42). Co istotne, na dalszym miejscu znalazła się odpowiedź „nie jest wystarczająca” (ponad 17% - 22). Łącznie zatem, w grupie ogólnej ok. 93% osób nie potwierdziło, aby ich zdaniem, ochrona osób nieznających się na prawie podatkowym była wystarczająca. Odpowiedzi twierdzących łącznie udzieliło 6% (8).

W grupie kluczowej również najczęściej padała odpowiedź „chyba nie jest wystarczająca” (50% -15), następnie „trudno powiedzieć” (30% -9) oraz „nie jest wystarczająca” (13% - 4), zatem kolejność pozostała niezmienna w porównaniu do grupy ogólnej. W grupie kluczowej również ponad 93% osób nie potwierdziło, aby ich zdaniem, ochrona osób nieznających się na prawie podatkowym, była wystarczająca. Jedynie niemal 7% oceniło, że prawo przewiduje ogólne ochrony dla obywateli, zaś żadna z osób nie zaznaczyła odpowiedzi „tak, prawo przewiduje dostatecznie dużo konkretnych ochron dla obywatela”. To pierwszy tak zgodny wynik odpowiedzi ze wszystkich pytań objętych badaniem w obu grupach, bowiem potwierdzenie, jak i zaprzeczenie hipotezy zawartej w pytaniu było niemal jednakowe. Wynik ten pozwala podjąć wniosek, że zarówno wśród osób najbardziej podatnych na ryzyko i odpowiedzialność, jak i u ogółu respondentów zgodna jest ocena, że dotychczas obowiązujące prawo niewystarczająco chroni osoby nieznające się na prawie podatkowym.

Podsumowując powyższe drugie badania warto wskazać, że ukazały one różnorodność sytuacji i ocen ogółu respondentów od sytuacji grupy kluczowej, do której zaliczyłem przedsiębiorców

oraz osoby zarządzające lub kierujące jakimiś jednostkami organizacyjnymi. Co do zasady grupa ogólna nie kontrastuje z grupą kluczową w większości pytań, w szczególności w pytaniach 5-11, czyli pytań o znajomość prawa, wątpliwości co do niego i ocenę co do zasadności funkcjonowania błędu co do karalności. W zgromadzonych odpowiedziach akcenty rozkładają się inaczej, ale co do zasady, opinie co do: oceny znajomości obowiązującego prawa, odnajdywania się w prawie, słuszności instytucji błędu co do karalności, są zbliżone. Wyodrębnienie kluczowej grupy z jednej strony pokazało, że problemy są wspólne wszystkim, niezależnie od sytuacji zawodowej, czy wykształcenia. Z drugiej pokazało różnice w obszarze wiedzy, zainteresowania, ryzyka czy odpowiedzialności tych osób oraz wpływu jakości prawa podatkowego na ich decyzje i zachowania.

Istotne różnice zachodzą w wynikach obu grup w bloku odnoszącym się wprost do okoliczności błędu co do karalności, bowiem w grupie kluczowej wpływ jakości prawa podatkowego na konkretną sytuację (zachowanie badanych) jest większy, co pokazuje, że problematyka opisywana w dysertacji w większym stopniu dotyka przedstawicieli właśnie grupy kluczowej, niż innych grup. Należy jednak zwrócić uwagę, że sytuacji, do których błąd co do prawa może znaleźć swoje zastosowanie nie jest dużo, stanowią raczej incydentalne, pojedyncze przypadki, które ujawniają się w szczególnych okolicznościach.

Zauważyć trzeba, że przedsiębiorcy i zarządzający jednostkami organizacyjnymi nie czują się lepiej odnajdującymi się w przepisach prawa, nie czują się także lepiej chronieni i w takim samym stopniu jak grupa ogólna uznają na potrzebę poszerzenia ochrony obywateli. W odbiorze wyników drugiego badania ukazują się obraz następujących zjawisk:

- a) powszechnej nieznajomości prawa podatkowego i karnoskarbowego,
- b) potrzeby funkcjonowania instytucji prawnej przychylającej się do wpływu braku świadomości obywatela na odpowiedzialność prawną (karną czy podatkową),
- c) rzadko występujących sytuacji ponoszenia odpowiedzialności przez obywateli za czyny, które nie były objęte ich świadomością karalności,
- d) braku wpływu świadomości (lub jej braku) na odpowiedzialność karną lub podatkową,
- e) wskazania na niewystarczający stopień ochrony obywateli wobec nieświadomości prawnej.

Ujawnia to, podobnie jak pierwsze badania, potrzebę wielopoziomowych zmian odpowiadających, z jednej strony za konieczność zachowania zasady odpowiedzialności za dokonanie czynów karalnych i wymóg poszerzania znajomości prawa w ogóle społeczeństwa,

a z drugiej zaś, potrzebę realnej ochrony obywateli wobec niskiej jakości prawa i stale pogłębiającej się jego rozległości i fluktuacji, która jest poza zakresem poznawczym nie tylko ogółu społeczeństwa, ale i specjalistów.

7.7. WNIOSKI Z BADAŃ II

Oba przeprowadzone badania pozwoliły na zebranie danych odpowiadających na pytania będące problemami badawczymi oraz weryfikację hipotez badawczych.

Prawo podatkowe jest powszechnie nieznanym i budzącym szereg wątpliwości aspektem rzeczywistości. Ten stan rzeczy powoduje, że wysoki jest odsetek osób, które zgłaszają problemy w rozeznaniu się w prawie podatkowym. Prawo podatkowe rodzi problemy najczęściej u obywateli niebędących specjalistami - tu problemy ze zrozumieniem prawa podatkowego zgłasza niemal każda osoba, co dowodzi tezie, że problem jest powszechny. Wśród specjalistów praktyków ten problem również jest widoczny, chociaż nie tak często, jak w przypadku ogółu obywateli.

Zebrane dane pozwalają na pozytywną weryfikację hipotezy zakładającej, że jakość prawa podatkowego rodzi problemy zarówno po stronie obywateli, jak i specjalistów praktyków zajmujących się prawem. Pierwszorzędnym problemem, jaki wiąże się z prawem podatkowym, potwierdzonym w obu badaniach jest sam tekst prawny, który jest głównym powodem niezrozumienia i wątpliwości. Naturalnie zdecydowanie większa część ogółu zgłasza wątpliwości na tle prawa podatkowego w porównaniu z praktykami specjalistami, jednak rozległość wątpliwości w obu badaniach składania do refleksji, że jakość prawa podatkowego jest niska i nie odpowiada powszechnym możliwościom poznania prawa. Znajomość prawa podatkowego jest wyjątkiem, nierzadko nieosiągalnym nawet dla specjalistów. Błądzenie w niskiej jakości prawie podatkowym jest zjawiskiem powszechnym i występującym w każdej grupie. Jest to reguła. Badania ukazują, że odpowiedzialność za taki stan rzeczy jest rozproszona. Badania zdecydowanie ukazały, że niewątpliwie przyczyną tego jest samo prawo, to jak zostało sformułowane, jak rozległe i szczegółowo reguluje pewien stan rzeczywistości. Stan ten, jako odbiegający od modelu konstytucyjnego, wymaga poprawy. Z drugiej strony, obywatele często nie dokładają należytych starań, aby poznać prawo, które ich bezpośrednio obowiązuje, i za którego złamanie muszą się liczyć z odpowiedzialnością. Ten stan rzeczy również wymaga podjęcia adekwatnych działań naprawczych.

Jakość prawa podatkowego nierzadko przekłada się na zachowania obywateli. Ten problem badawczy został wyeksponowany głównie w drugich badaniach, jednak nie wyłącznie, bowiem pierwsze badania również wykazują podstawę, tło tych zachowań. Niska jakość prawa podatkowego i groźba odpowiedzialności prawnej (karnej czy podatkowej) czasami wpływa na obywateli, w szczególności na przedsiębiorców lub osób kierujących innymi jednostkami, co może negatywnie wpływać na rację budżetową. Jeśli istotą prawa podatkowego oraz odpowiedzialności karnoskarbowej jest dbanie o rację budżetową to obecny stan prawa podatkowego zaprzecza tej racji, prawo jest w tym przypadku w pewnym zakresie kontrproduktywne.

Błąd co do karalności ma w rzeczywistości znaczenie marginalne. Jedynie bardzo szczególne okoliczności, występujące niezwykle rzadko powodują możliwość zastosowania tej instytucji. Jest to zgodne z zamysłem prawodawcy, który wysoko ustanowił warunki zastosowania tej instytucji. Badania dowiodły, że instytucja błędu co do karalności znajduje akceptację wśród obywateli. Z obu badań wynika, że w praktyce, organy stosujące prawo jeszcze zacieśniły krąg występowania tej instytucji czyniąc z niej instytucję, która w zasadzie nie występuje w praktyce. Z powyższego można wnioskować, że jakość prawa podatkowego powinna znaleźć swoje przełożenie na sytuację systemową obywateli. Podatnicy nie czują się odpowiednio chronieni instytucjami prawnymi wobec tego, że zrozumienie i przestrzeganie prawa podatkowego jest - wobec postawy prawodawcy - bardzo utrudnione.

W obu badaniach widoczna jest potrzeba przełożenia jakości prawa podatkowego na sytuację podatników. Skoro błąd co do karalności, uznając go za instytucję proobywatelską, *pro tributario*, w rzeczywistości nie chroni podatników, przez co nie ma równowagi między prawami i obowiązkami prawodawcy (państwa) a tymi przynależnymi obywatelom to należy szukać rozwiązań dążących do ich zrównoważenia. Badania nie wskazały, aby wśród ogółu, jak i wśród praktyków przeważało stanowisko co do konieczności zmian w zakresie modelu błędu co do karalności w kodeksie karnym skarbowym, nie ma jasnego i jednoznacznego kierunku do ewentualnych zmian w zakresie ujęcia błędu co do karalności. Ewentualna zmiana w treści art. 10§4 k.k.s. nie znajdowałaby podstawy wśród opinii badanych osób, które na co dzień mają do czynienia z prawem karnym skarbowym w praktyce. Trudno przy tym uznać, aby próba zdefiniowania pojęcia „usprawiedliwienia” (pogląd ten zyskał najwięcej zwolenników w badaniach) wpłynęłaby na dostrzeżenie przez wymiar sprawiedliwości okoliczności tego błędu w praktyce i częstsze stosowanie tej instytucji.

Z badań wyłania się obraz, że odpowiedzialność karnoskarbowa i podatkowa jest niezależna od świadomości - tj. fakt świadomości niezgodności z prawem określonego zachowania lub jego brak zasadniczo nie wpływa na odpowiedzialność i jej wysokość, co zaś jako kryterium normatywne błędu co do karalności ukazuje prawdopodobne źródło braku szerszego stosowania błędu co do karalności w praktyce - rzecz rozbija się o kwestię świadomości.

VIII. ROZDZIAŁ VIII - ZAKOŃCZENIE

8.1. PODSUMOWANIE

Intencją tej pracy było zwrócenie się zarówno w kierunku wielowymiarowości błędu jako zachowania ludzkiego, ale także błędu jako problemu prawnego oraz zakresu świadomości obywatela w kontekście odpowiedzialności podatkowej i karnoskarbowej. Błąd jest naturalnym zachowaniem człowieka podejmowanym nie wyłącznie z jego winy, motywowanym czynnikami zewnętrznymi i wewnętrznymi procesami biologicznymi, o których istnieniu lub wymiarze błądzący nie wie, co potwierdza pierwszą z założonych hipotez pracy. Błąd, jako instytucja prawna opiera się na tych samych elementach, które determinują błądzenie w jego ogólnym rozumieniu, różne są jednak, w zależności od gałęzi prawa, skutki wystąpienia tego błędu.

Historia błędu co do prawa pokazuje, że znajomość prawa jest przyjmowaną dyrektywą, jednak w szczególnie uzasadnionych przypadkach może doznawać wyjątków. W pierwszym rzędzie obowiązkiem prawodawcy jest ustanowić prawo, jakie jest zgodne z dyrektywami procedowania i budowania systemu prawnego. Jednak jakkolwiek obraz systemu prawnego został przyjęty, obowiązywanie prawa jest powszechne w znaczeniu wymogu jego przestrzegania, zgodnie z regułą *ignorantia iuris nocet*. Oznacza to, że podmiot, na którym spoczywa określony obowiązek prawny może ponosić konsekwencje jego nieprzestrzegania. *Ignorantia*, o której mowa w odnośnej regule jest kluczem do instytucji błędu co do prawa ukazując jednocześnie negatywną wolę i zaniechanie, co dotyczy też właśnie błędu, w którym kategoria usprawiedliwienia dotyczy zarówno woli, jak i działania. Błąd co do prawa, o którym mowa w art. 10§4 k.k.s. opiera się na zasadzie ograniczonej jego relewancji, a zatem tego, że odpowiedzialność karna nie jest przypisana z góry, wystąpienie błędu co do prawa może wiązać się z ograniczeniem lub uchyleniem odpowiedzialności wyłączając winę. Błąd co do prawa na pierwszy rzut oka może wydawać się wyłomem od zasady *ignorantia iuris nocet*, jednak w moim odczuciu jest wręcz przeciwnie. Błąd co do prawa, jako wyjątek uzasadniany

szczególnymi okolicznościami w odniesieniu do poszczególnego przypadku uwypukla, jak fundamentalne jest rozgraniczenie określonej w paremi *ignorantii* (zachowania nieusprawiedliwionego) od usprawiedliwienia nieświadomości, a zatem niezawinionego zachowania znajdującego wiarygodne podstawy. Mimo upływu wieków, obowiązywanie tej zasady, chociaż nadal się zmienia to znajduje przekonujące argumenty. Uwaga współczesnego prawa karnego skłania się ku przesłankom strony podmiotowej czynu, czyli czynników leżących po stronie sprawcy, także w odniesieniu do jego stanu umysłu, świadomości.

Hipoteza druga odnosząca się do oceny jakości stanowionego prawa podatkowego została sprawdzona skutkując wskazaniem, że jakość prawa podatkowego (w znaczeniu zakresu jego obowiązywania, jak i procesu legislacyjnego) jest niska. Prawo podatkowe jest niestabilne, zbyt rozległe i zbyt skomplikowane, aby mogło być zrozumiałe dla obywateli, co znajduje potwierdzenie na gruncie rozważań teoretycznych, jak i przywołanych w niniejszej pracy badaniach własnych, ale także innych badaniach przywołanych w pracy. Siła oddziaływania jakości prawa podatkowego jest doniosła nie tylko na tle tej gałęzi, ale dalej na tle odpowiedzialności karnoskarbowej, bowiem przy badaniu winy nie może zostać pominięta czy też jej wpływ na sprawcę nie może zostać zniweczony regułą *ignorantia iuris nocet* obiektywizującej odpowiedzialność. Nie każda nieświadomość kategoryzuje determinowane nią zachowanie jako *ignorantia*. Błąd co do karalności wydaje się być przy tym normatywną furtką, dzięki której jakość prawa podatkowego może wybrzmieć jako istotny argument po stronie sprawcy, aby wpływać na odpowiedzialność karnoskarbową. Jak się okazuje jest to jednak argument teoretyczny.

Weryfikacja trzeciej hipotezy badawczej odnoszącej się do wpływu jakości prawa podatkowego na odpowiedzialność karnoskarbową prowadzi do wniosku, że odpowiedzialność karnoskarbową jest niezależna od jakości stanowionego prawa podatkowego. Rozważania teoretyczne wskazują, że chociaż odpowiedzialność karnoskarbową ma charakter blankietowy, to jednak do pociągnięcia do odpowiedzialności karnoskarbowej niezbędna jest bezprawność na tle prawa podatkowego, co abstrahuje od oceny jakości tego prawa. Skoro jest ono obowiązujące, nadto, że w konkretnym przypadku doszło do jego naruszenia, to jest to czyn bezprawny. Wśród dostępnych w bazie internetowej orzeczeń sądowych brak jest judykatów uwzględniających brak możliwości rozeznania się w prawie podatkowym z uwagi na przyczyny leżące po stronie prawodawcy, nie sprawcy. Co więcej, najnowsze orzecznictwo Sądu Najwyższego na kanwie przepisów hazardowych kieruje się w stronę zawężenia tego argumentu wskazując, że jakiegokolwiek działania mające na celu wyjaśnienie ewentualnych

rysujących się wątpliwości co do karalności nie ma skutku ekskulpującego w pryzmacie przepisu art. 10§4 k.k.s.⁶⁵⁵. Orzecznictwo jest zatem bezkrytyczne wobec prawa i jego jakości.

Warto zauważyć, że instytucja błędu co do prawa ustanowiona została na gruncie kodeksu karnego skarbowego, a zatem dopiero na drugim „polu”. Prawo podatkowe nie przewiduje błędu co do prawa, zarówno w modelu kodeksu karnego (błąd co do bezprawności), czy też kodeksu karnego skarbowego (błąd co do karalności). Normy sankcjonowane nie dają szans na uznanie, że ich adresat może być w usprawiedliwionej okoliczności nieświadomości bezprawności, chociaż - co jest okolicznością niebudzącą wątpliwości - to właśnie prawo podatkowe jest tą gałęzią, co do której pada najwięcej zarzutów co do jego jakości. Prawnmaterialne normy karne nie cechują się takim skomplikowaniem, a jednak prawodawca uznaje potrzebę instrumentu błędu co do prawa, co w świetle zderzenia tych dwóch „pól” jawi się jako niekonsekwencja.

Wobec obywatela wysoko postawiono poprzeczkę co do rozeznania w prawie podatkowym, przy jednoczesnym braku spójności i równoważności wymogów kierowanych wobec państwa. Z jednej bowiem strony wskazuje się na wymogi, które spoczywają na państwie w warstwie stanowienia prawa i jego jakości, przy czym jasne jest, że prawodawca nie spełnia tych wymogów w obszarze systemowym, jak i indywidualnym. Nie ma to jednak wpływu na pomniejszenie odpowiedzialności obywatela w konkretnym przypadku. Obecny model jest nastawiony na to, że nawet jeśli obywatel przedsięwziął kroki ku ustaleniu karalności określonego czynu, uzyskując odpowiedź negatywną, to nie mógł uzyskać takiej pewności, jeśli nie wykorzystał zarówno prywatnych, jak i instytucjonalnych narzędzi. Jeśli podatnik zanosił się z podjęciem jakiejś aktywności wywołującej skutki podatkowe to dopełnienie wszystkich tych staranności zajęłoby mu nieadekwatnie do zagadnienia wiele czasu i uwagi, dlatego też często nie podejmuje wszystkich tych starań. Oznacza to, że docelowy model, o jakim mowa w obecnych normach najczęściej nie istnieje. Wobec jakiegoś zaniechania po stronie podatnika, w przypadku bezprawności i karalności czynu, jego wina nie ulega pomniejszeniu, ponieważ modelowy obywatel powinien móc rozpoznać karalność każdego zachowania i go zaniechać. Wnioskując należy zauważyć, że skoro system prawny wskazuje, że jakość prawa nie może uchylać winy to rozwiązania problemu nie należy szukać w prawie karnym, tylko w tej części systemu, w której wina nie jest determinantą odpowiedzialności. Brak wpływu świadomości na wysokość ponoszonej odpowiedzialności przesuwają pole zainteresowania ewentualnymi

⁶⁵⁵ Wyrok SN z 18 stycznia 2023 r., V KK 137/22, LEX nr 3515942.

zmianami poza gałąź prawa karnego. Skoro bowiem odpowiedzialność, wedle obecnych realiów, zbliża się do odpowiedzialności obiektywnej to wprowadzenie skutecznych zmian legislacyjnych zmierzających w kierunku zrównoważenia ryzyk po stronie państwa i obywatela mogłoby mieć miejsce w granicach prawa podatkowego.

Przedmiotem prawa karnego skarbowego nie jest badanie podstaw obowiązującego prawa innej jego gałęzi. Prawo karne skarbowe przyjmuje bezprawność czynu i nie ocenia tej bezprawności w kontekście jakości odnośnego prawa ustanawiającego prawa i obowiązki podatników. Prawo karne skarbowe nie uwzględnia powszechnej nieznajomości prawa podatkowego jako faktu generalnego. Błąd co do karalności stanowi szczególną instytucję, która uchylać winę sprawcy, jeśli tę nieświadomość można usprawiedliwić w indywidualnym (nie generalnym) ujęciu. Nie ulega wątpliwości, że nieświadomość prawa podatkowego w dużym stopniu może korzystać z przywileju usprawiedliwienia z przyczyn leżących po stronie prawodawcy. Mimo to brak jest realnego wpływu jakości prawa podatkowego na odpowiedzialność karnoskarbową pomniejszającą odpowiedzialność właśnie z uwagi na niską jakość prawa podatkowego. W moim przekonaniu jest to jednak model właściwy i nie wymagający zmian na tle prawa karnego skarbowego. W przypadku generalnej nieświadomości bezprawności na tle prawa podatkowego i skutków tego na tle odpowiedzialności karnoskarbowej wskazać należy, że nie dochodzi przy tym do naruszenia zasad ogólnych prawa karnego skarbowego, w tym art. 1 §1 kodeksu karnego skarbowego. Bezprawność czynu na tle prawa podatkowego winna być oceniana i regulowana przede wszystkim na tle prawa podatkowego.

Na pytanie o hipotezę czwartą odnoszącą się do ujęcia błędu co do karalności oraz tego, czy stanowi adekwatną ochronę praw obywatelskich, wskazać należy na kilka elementów. Usprawiedliwiona nieświadomość karalności, w obecnym modelu kodeksu karnego skarbowego odnosi się do szczególnych kategorii, jakie (przy ich łącznym wystąpieniu) mogą zdecydować o uchyleniu winy sprawcy. Nieświadomość jest przy tym podstawowym pojęciem stanowiącym trzon instytucji, o której mowa w art. 10§4 k.k.s. Nieświadomość nie może być usprawiedliwiona tylko argumentem niestabilności czy rozległości prawa, nie jest zatem usprawiedliwieniem *a priori* dokonywanym niezależnie od strony podmiotowej. Ekskulpanty nie mogą znaleźć zastosowania w oderwaniu od indywidualnej sytuacji. Nieświadomość, jak i usprawiedliwienie nie powinny być kategoriami przyjmowanymi z urzędu na tle prawa karnego skarbowego, bo powodowałoby to w zasadzie abolicję od odpowiedzialności, a nie ustanawiało granice dla tej odpowiedzialności. Usprawiedliwienie jest i powinno być oceniane w kategoriach należytych starań sprawcy na przedpolu czynu. To, czy sprawca rzeczywiście

bez swojej winy nie mógł zorientować się do co karalności czynu zabronionego jest kategorią zależną przede wszystkim od zachowania sprawcy. Usprawiedliwienie może mieć miejsce w sytuacji niestabilnego prawa podatkowego, co niewątpliwie przenosi się na penalizację poszczególnych zachowań, jednak nie może ona abstrahować od przeprowadzonego (lub nie) przez podatnika zgromadzenia pewnej wiedzy i analizy prawnej przedsięwziętych lub planowanych zachowań.

Karalność, jako cecha pojawia się jedynie w instytucji błędu, o którym mowa w art. 10§4 k.k.s. Powody, dla których instytucja ta opiera się o tę klauzulę są jasne i zrozumiałe. Prawo karne skarbowe czerpie z norm blankietowych - w tym wynikających z prawa podatkowego. Dlatego też podstawą odpowiedzialności karnoskarbowej nie mógłby być każdy czyn bezprawny, a tylko taki, który jest penalizowany i stanowi przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. Aby doszło do popełnienia wykroczenia lub przestępstwa karnoskarbowego najpierw czyn musi być bezprawny na tle prawa podatkowego. Karalność jest cechą wyróżniającą błąd z art. 10§4 k.k.s. Chodzi więc zarówno o sytuację, w której sprawca nie zna konkretnego przepisu prawa podatkowego (a zatem nie wie, że jego naruszenie jest karalne na tle prawa karnego skarbowego), jak i sytuację, w której sprawca co prawda zna obowiązek wynikający z prawa podatkowego, ale nie wie, że podlega on penalizacji w przypadku jego niedochowania. Kluczem jest to, aby karalność nie była oderwana od jakości prawa, z czym mamy obecnie do czynienia wobec nieustannych głębokich problemów systemu prawnego, w tym legislacji.

Błąd co do karalności w ujęciu kodeksu karnego skarbowego nie jest instytucją, której przeznaczeniem jest ustanowienie generalnej ochrony obywateli, którzy nie radzą sobie z poznaniem prawa, a którego złamanie powoduje konsekwencje prawne. Prawo karne nie uchyla zasady *ignorantia iuris nocet* i nie powinno do tego dążyć. Błąd co do prawa jest instytucją, która ma swoje pole zastosowania w indywidualnych przypadkach, w których na tle konkretnego stanu faktycznego, oceniając go od strony podmiotowej, nie da się uznać, że sprawca może ponosić jakąkolwiek winę za dopuszczenie się czynu karalnego. Usprawiedliwienie zachowania, o którym mowa w art. 10§4 k.k.s. powinno dotyczyć sprawcy, a nie systemu prawnego, tzn. że usprawiedliwiamy sprawcę wobec jakiegoś zjawiska, a nie „nie usprawiedliwiamy” systemu, skoro jest niskiej jakości i trudno się w nim odnaleźć. Błąd co do karalności nie jest instytucją, która powinna uchylać odpowiedzialność karną wobec niskiej jakości prawa podatkowego i powszechnej nieznajomości prawa. Zakres odpowiedzi na zjawisko niskiej jakości prawa podatkowego powinien znaleźć swoją prawodawczą odpowiedź

leżącą na gruncie prawa podatkowego i w tym należy, moim zdaniem, poszukiwać możliwych legislacyjnych rozwiązań zachodzących problemów.

Czy obowiązujące instytucje prawa karnego oraz prawa podatkowego stanowią adekwatną ochronę praw obywatelskich wobec jakości obowiązującego prawa podatkowego? Przyjęta na początku pracy hipoteza czwarta została zweryfikowana pozytywnie. Podsumowując wskazać należy na wydatną nierówność broni obywatela w starciu z państwem, które wiele wymaga od obywatela, samemu jednak nie dokłada należytych starań, aby przestrzegać narzuconych przez siebie reguł. Nie wszyscy są zatem wobec prawa równi. Państwo stawia siebie powyżej, tak w odniesieniu do praw, obowiązków oraz skutków nieprawidłowych zachowań. Jest to problem aksjologiczny, który od lat pogłębia się i wymaga odpowiedniej reakcji prawnej w dążeniu do zbalansowania pozycji. Państwo zajmując dominującą rolę korzysta z legitymacji do kształtowania porządku prawnego wedle swoich potrzeb, co jak do tej pory, nie idzie w parze z poszerzaniem możliwości zapewnienia powszechnej ich realizacji. Egzekwowanie prawa podatkowego (takiego, jakie jest obowiązujące) stoi powyżej stworzenia realiów, w których przestrzeganie prawa podatkowego jest naturalnym stanem rzeczy wynikającym z przystępności prawa dla obywateli w stopniu powszechnym.

Instrumenty prawne dostępne obywatelom obecnie nie dają im odpowiedniej ochrony. W moim przekonaniu nie należy przy tym wprowadzać innych, nowych narzędzi takich jak interpretacje podatkowe czy karnoskarbowe, czy też poszerzać zakresu podmiotów uprawnionych do wiążącego wydawania określonych stanowisk na wniosek obywateli, aby odpowiedzieć na potrzeby związane z ilością wątpliwości podatkowych i wymogiem ich rozwiązania w rozsądnym i dającym się przewidzieć czasie. Rozwiązania te systemowo są niewydolne i nie sprawdzają się. Zaangażowanie, czas i koszty do ich uzyskania są często niewspółmierne do problemu, co wydatnie ukazuje statystyka związana z występowaniem o interpretacje czy wyjaśnienia podatkowe będące marginesem realnie występujących problemów zobrazowanych ilością zainteresowania niewiązącą przecież infolinią Krajowej Informacji Skarbowej.

Słuszne są inicjatywy zmierzające do poszerzenia wiedzy obywateli w zakresie ich obowiązków i praw. Nie wszystkie jednak przekładają się na realne narzędzie do rozwiązywania problemów. Uznać należy, że instytucje interpretacji ogólnej jak i interpretacji indywidualnej nie są skierowane do obywateli jako *remedium* obchodzących ich zagadnień i którzy chcą w rozsądnych ramach czasowych rozwiązać swoje wątpliwości. Relacja państwo-obywatel w tym zakresie nie zbliża się do jej zbalansowania.

Co istotne, pozycję obywatela w starciu z państwem pogarsza zjawisko administratywizacji prawa karnego zakreślające coraz szersze kręgi. Pogłębia ono różnice na tle równości broni między obywatelem a państwem znacznie ograniczając instrumentarium podmiotowe, które na tle prawa karnego wybija się na pierwszy plan, zaś w odpowiedzialności administracyjnej w zasadzie nie ma znaczenia. W prawie podatkowym nie ma narzędzi odpowiadających ekskulpantom, jakie występują w prawie karnym. Ordynacja podatkowa nie przewiduje instrumentów uchylających odpowiedzialność z uwagi na podmiotowe uwarunkowania podatnika opierających się na kategoriach zbliżonych do ekskulpantów, chociaż zawiera w sobie normy odnoszące się np. do zaniechania poboru podatków, ograniczenia odpowiedzialności podatnika, czy nawet ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Podobnie ustawa o Krajowej administracji skarbowej, chociaż w jej zadaniach, oprócz zadań z zakresu szeroko rozumianej racji fiskalnej znajdują się także zadania objęte rozpoznawaniem, wykrywaniem i zwalczaniem przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych zapobieganiem i ściganiem ich sprawcom.

W kodeksie postępowania administracyjnego czy ordynacji podatkowej nie występują pojęcia błędu co do prawa, które mogą wpływać na odpowiedzialność. Brak ten w kontekście zagrabiania dotychczasowego pola prawa karnego przez prawo administracyjne sankcjonowane karami jest tym bardziej wymowny. Okoliczność ta nie powinna zostać bez reakcji, bowiem coraz częściej to, co było oceniane przez pryzmat odpowiedzialności karnej w sferze podmiotowej, zostaje wypchnięte poza pole zainteresowania w sprawie. Już sam ten fakt ma alarmujący wydźwięk.

W mojej ocenie rozwiązania opisywanych problemów nie należy szukać po stronie prawa karnego, czy prawa karnego skarbowego. Źródłem jest prawo podatkowe - za złą jego jakość odpowiada prawodawca, który uchybia wielu obowiązkom odnoszącym się do stanowienia dobrego, jakościowego prawa podatkowego. Następczo to oczywiście obywatele nie zawsze przestrzegają jego reguł, a zatem również częściowo ponoszą odpowiedzialność za występowanie opisywanego problemu, bowiem można postawić im zarzut niedokładania należytych starań, aby poznać prawo, które ich przecież dotyczy.

Jakość prawa podatkowego jest niska i jego ono powszechnie niezrozumiałe, ale obywatele nienależycie wywiązują się z obowiązku poznania prawa, które ich obowiązuje. Różny jest jednak wpływ tych błędnych postaw, bowiem zarzuty, jakie można postawić prawodawcy powodują głębsze skutki w porównaniu z zaniechaniami po stronie obywateli, te mają - w mojej ocenie - charakter odtwórczy. Prawo podatkowe jest powszechnie niezrozumiałe. Podatnik nie

zawsze przyjmuje właściwą postawę, aby przestrzegać ciężących na nim obowiązków, co również znalazło swoje potwierdzenie w pracy. Obowiązujący system prawny nie daje adekwatnej ochrony obywateli przed niskiej jakości prawem podatkowym. Obecnie brak jest instytucji prawnej realnie funkcjonującej i wspierającej obywateli w stopniu adekwatnym do jakości stanowionego prawa podatkowego. Innymi słowy prawodawca systemowo i trwale pogłębia kryzys prawa podatkowego stawiając przy tym obywatelom wymaganie jego przestrzegania. Jednocześnie prawodawca pozostaje bezrefleksyjny wobec potrzeby powołania instytucji prawnej, która z jednej strony dałaby adekwatne narzędzie zarówno w kontekście odpowiedzialności karnoskarbowej, jak i podatkowej, a z drugiej strony nie powodowałaby przeformułowania systemu prawnego. Obywatel nie może skutecznie uchylić się od odpowiedzialności karnoskarbowej za czyny nieobjęte jego świadomością karalności z uwagi na niską jakość prawa podatkowego.

Główna teza pracy zakłada, że jakość prawa podatkowego jest niska i jest ono powszechnie niezrozumiałe, a mimo to podatnik na tej podstawie nie może uchylić się od odpowiedzialności karnoskarbowej za czyny, które nie były objęte jego świadomością karalności. Teza ta została udowodniona i w efekcie daje podstawę do zgłoszenia pewnych postulatów.

Walurowi nowatorskiego tej pracy upatruję we wzbogaceniu dotychczasowej wiedzy o błędzie co do karalności na kanwie stosowania tej instytucji w praktyce (a raczej jego braku), wyniku tego stosowania oraz wpływu jakości prawa podatkowego na odpowiedzialność karną. Nadto niniejsza praca wzbogaca wiedzę o ocenach na temat tej instytucji i pozwala na dostrzeżenie nowych obszarów naukowych i tendencji rozwojowych odpowiedzialności prawnej. Na tle uzyskanych wyników badań naukowych i wyciągniętych z nich wniosków praca proponuje wzmocnienie dotychczas znanych modeli rozwoju świadomości prawnej społeczeństwa, ale także wysuwa propozycje nowych, konkretnych rozwiązań legislacyjnych.

8.2. POSTULATY

Postulując podjęcie pewnych rozwiązań mogących pozytywnie oddziaływać na opisany w niniejszej pracy stan rzeczy, wskazać należy na trzy główne wątki.

Na poziomie stanowienia prawa od wielu lat dostrzec można wyraźny kryzys jakości i ilości prawa, co jest przedmiotem dyskusji w przestrzeni zarówno teoretycznej, jak i praktycznej, w których mowa jest o poszukiwaniu rozwiązań ukierunkowanych na poprawienie stanu

rzeczy. Jakość i ilość stanowionego prawa, powszechna (niezależna od zawodu, wiedzy czy doświadczenia) problematyka z rozszyfrowaniem prawa obowiązującego, w tym prawa podatkowego są bijącymi dzwonami do ochrony praw obywatelskich. Nie ma już miejsca na dalsze postępowanie w stronę interesu państwowego, a powinien nastąpić istotny zwrot w kierunku praw obywatelskich i takiego działania państwa, które rzeczywiście będzie urealniało zasadę wynikającą z art. 1 Konstytucji RP, a zatem dobra wspólnego, czyli takiego, które zapewnia m.in. ochronę społeczeństwu, także w znaczeniu ochrony przed prawem, którego nie da się poznać, nie da się w nim rozeznaczyć, a którego nieprzestrzeganie oznacza odpowiedzialność represyjną.

W pełnej rozciągłości zgadzam się z poglądami, że w sferze karnej i karnoskarbowej powinno się penalizować zachowania najbardziej karygodne, a w sferze zaś rozbudowanych technicznych obowiązków podatkowych zasadne byłoby rozważenie operowania wyłącznie sankcją o charakterze administracyjnym. W tej zaś sferze stosowane naruszenia są popełniane przez podatników, a więc przez różnego rodzaju podmioty prawne. W tym obszarze sankcja administracyjna (sankcja podatkowa) będzie nie tylko prostsza i szybsza w stosowaniu, ale nie będzie ona tak piętnująca i karygodna, jak czyny karnoskarbowe⁶⁵⁶.

Realizacja wniosków płynących niniejszej pracy w zakresie intencji przyjęcia przez ustawodawcę innego modelu stanowienia prawa, tj. modelu zgodnego z obowiązującymi zasadami prawidłowej legislacji i techniki prawodawczej jest wprost zależna od klasy politycznej. W obecnym ujęciu zdaje się być wzorcem bardziej teoretycznym, niż opartym na realnie występujących przesłankach już zachodzących lub mogących powstać w dającej się przewidzieć przyszłości. Przekonanie to jest tym głębsze, im wyższa jest świadomość kierunków, w których zmierzają finanse publiczne i obszary, na które prawodawca zwraca uwagę. W obliczu złej sytuacji finansów publicznych i galopujących wydatków związanych z pilnymi zadaniami państwa (służba zdrowia, wydatki zbrojeniowe) należy dostrzegać trudności w wykonaniu postulowanych rozwiązań.

W ostatnim czasie w przestrzeni publicznej i prawnej pojawiają się jednak pierwsze sygnały o dostrzeganiu tego problemu przez prawodawcę (np. pomysł procesu deregulacji prawa), który to kierunek, co do zasady, warto uznać za słuszny, jednak jest on na początku swojej drogi

⁶⁵⁶ T. Oczkowski, *O niezamierzonej „dwukierunkowości” Kodeksu Karnego Skarbowego w karaniu za zachowania godzące w obowiązki fiskalne*, *Palestra*, 2024, nr 9, s. 77; I. Sepioło-Jankowska, *Optymalny model odpowiedzialności prawnej za czyny karne skarbowe*, Warszawa 2016, s. 143–147; T. Oczkowski, I. Zgoliński, *Kluczowe aspekty ścigania oszustw podatkowych*, *Roczniki Nauk Prawnych*, 2020, tom XXX, nr 2, s. 88–89.

realizacji, wobec czego trudno poddawać go ocenie. Bez rzeczywistego uzmysłowienia sobie przez prawodawcę odpowiedzialności za cały proces legislacyjny i jego jakość najpewniej pożądany krok w dobrym kierunku może nie mieć miejsca.

Proponuję zmianę procesu legislacyjnego na mniej intensywny i skoncentrowany na przestrzeganiu zasad prawidłowej legislacji, co stanowi postulat transformacji podejścia do idei legislacji przez organy władzy prawodawczej rzeczywiście określającej kierunki rozwoju systemu prawnego. Zmiana ta jest niezwykle istotna, bowiem polski system prawny niebezpiecznie oddalił się od konstytucyjnego modelu państwa, które jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli i będącym demokratycznym państwem prawa.

Drugi wątek, jaki może mieć w perspektywie długofalowej zdecydowanie większy wpływ to edukacja prawna. Na tę formę edukacji, mającej przecież wydatne znaczenie dla każdego obywatela, państwo powinno położyć nacisk na wielu szczeblach edukacji. Edukacja ta, jak pokazują dotychczasowe programy edukacyjne, może być prowadzona już w placówkach przedszkolnych, szkolnych, zawodowych i społecznych na wielu jego etapach. Edukacji tej jednak powinny się podejmować lub organizować przede wszystkim kompetentne jednostki publiczne, aby móc zapewnić odpowiednio szeroki dostęp do edukacji wraz ze wsparciem instytucjonalnym. Proponuję podjęcie szerokiej współpracy szeregu centralnych instytucji (rządowych, parlamentarnych, samorządowych itp.), które w granicach swoich dziedzin stworzyłyby zarówno model wielowymiarowej edukacji prawnej, jak i instytucjonalnego zorganizowania tej edukacji. Lepiej wyedukowane społeczeństwo to szansa na lepsze przestrzeganie prawa, nawet jeśli jest ono niskiej jakości. Jeśli prawodawcy w istocie zależy na przestrzeganiu prawa, a nie na czerpaniu przez państwo korzyści z nieprzestrzegania prawa przez jego obywateli to jest to pierwszy krok, aby w skali ogólnospołecznej zwiększyć szansę na świadomość prawną. Wedle moich obserwacji, dotychczasowe deklaracje prawodawcy w tym zakresie rozmiągają się z rzeczywistym stanem rzeczy, którego wektor skierowany jest jednak przeciwko obywatelom.

Sama edukacja, w znaczeniu programów edukacyjnych nie jest wystarczająca. Kolejnym wymaganym elementem edukacyjnym jest stworzenie łatwego w dostępie narzędzia odpowiadającego na potrzeby podatników. W tym zakresie w odniesieniu do potrzeb społeczeństwa istnieje największe niedopatrzenie, które trzeba załatać rozwiązaniem służącym obywatelom i będącym realną pomocą w sytuacjach tego wymagających. Krajowa Informacja Skarbowa winna być dostępna w znacznie szerszym zakresie, aby móc stanowić realne i wiążące narzędzie pomocy obywatelom, zwłaszcza, że współcześnie rozwiązania

technologiczne pozwalają na sprawniejsze niż telefoniczne transferowanie wiedzy. Przyznać trzeba, że chociaż Krajowa Informacja Skarbowa posiada szeroki zakres form pomocy to nie przybrały one, jak dotąd takiej społecznej akceptacji i wiedzy o nich, żeby można mówić o narzędziu realnie wspierającym obywateli w każdym potrzebującym przypadku. Potrzeby w tym zakresie są w zasadzie nieograniczone.

Proponowane powyżej rozwiązania stanowią pewne długofalowe procesy. Tymczasem sytuacja obywateli wymaga interwencji już teraz. Zakładając czystość intencji ustawodawcy zmierzającego do poprawy sytuacji obywateli w obszarze administracyjno-finansowym rozstrzygania o czynach nieposiadających *stricte* kryminalnego charakteru, samoistnie pojawia się pytanie o to, czy pewne ochrony obywatelskie nie powinny zostać przyjęte w odniesieniu do odpowiedzialności administracyjnej. Jedną z nich jest instytucja prawa do jednorazowego błędu osoby początkującej, który może stanowić odpowiednio adekwatne instrumentarium na zachodzące problemy systemu prawa podatkowego i odpowiedzialności obywateli. Dlatego też, jako trzeci wątek (ale pierwszy na liście zadań do pilnego wykonania), jednak nieprzebijający się przed powyżej postulowane procesy, postuluję wprowadzenie zmian legislacyjnych. W moim przekonaniu zmiany te, aby odniosły swój adekwatny do stanu jakości prawa skutek nie powinny jednak dotyczyć wprost treści kodeksu karnego skarbowego. Rozumiejąc rzeczywistość, w której podatnik nie zna prawa i ma ku temu istotne argumenty, a prawodawca bezgranicznie mnoży obowiązki, niezbędne wydaje się powołanie do życia instytucji, która będzie realnie odpowiadała na niską (i stale pogłębiającą się w tym kierunku) jakość prawa podatkowego.

Błąd co do karalności w ujęciu k.k.s. jest niewątpliwie instytucją o wyjątkowym charakterze. Wprowadzanie zmian w zakresie brzmienia tej instytucji miałyby się jednak z celem. Po pierwsze zmiany w kierunku przeformułowania tego prawa czy próby jego zdefiniowania prawdopodobnie nie przyniosłyby upowszechnienia rozwiązania proobywatelskiego, na podstawie którego mogłoby dochodzić do wyłączenia odpowiedzialności, bowiem nadal mowa byłaby o koniecznym usprawiedliwieniu nieświadomości. Brak świadomości, jak wynika z badań, już obecnie nie ma wpływu na odpowiedzialność podatników. Próba np. sformułowania błędu w ten sposób, że zdefiniowane zostałyby pojęcie „usprawiedliwienia” nie byłoby adekwatne do sytuacji. Po drugie, wszelkie zmiany szłyby pod prąd tendencjom rozwoju odpowiedzialności prawnej zmierzającej w kierunku administratywizacji prawa karnego. Po trzecie, nie zmieniałyby sytuacji podatnika na tle jego odpowiedzialności za czyny, które najpierw pozostają czynami bezprawnymi na tle prawa podatkowego, a dopiero później stają

się czynami karalnymi w rozumieniu kodeksu karnego skarbowego. W takiej sytuacji odpowiedzialność podatkowa byłaby utrzymana, chociaż to właśnie prawo podatkowe jest źródłem problemu.

Uważam, że zmiany, aby odniosły adekwatny skutek, powinny nastąpić na tle tego wcześniej badanego warunku, tj. bezprawności na tle prawa podatkowego. Postuluję wprowadzenie do systemu prawa podatkowego (ordynacji podatkowej) prawa do popełnienia błędu przez obywatela w odniesieniu do podejmowanych przez niego po raz pierwszy działań, które mogłyby sprowadzić na niego odpowiedzialność podatkową i karnoskarbową. Model ten mógłby przypominać ten z ustawy prawo przedsiębiorców z tą różnicą, że nie dotyczyłby tylko początkującego przedsiębiorcy a szerszego grona obywateli, którym w razie braku doświadczenia przysługiwałoby prawo do popełnienia błędu. Skutkiem tego byłoby niepociąganie sprawcy do odpowiedzialności lub złagodzenie tej odpowiedzialności w taki sposób, aby nie groziło sprawcy wieloletnie wykluczenie z podejmowania jakichkolwiek działań o charakterze prawnym. Co istotne, błąd wywołujący zostałby naprawiony, nadto skutek (np. w postaci uszczuplenia podatku) zostałby cofnięty, a zatem system finansów publicznych nie traciłby na tym rozwiązaniu, racja budżetowa byłaby zachowana.

Pomysł zmian odwołuje się do powołania do życia na szerszą skalę instytucji błędu obywatela dając mu jedną taką szansę, która mogłaby - ale nie musiała - oznaczać uniknięcie odpowiedzialności lub jej ograniczenie. Ujęcie legislacyjne powinno być jednak sformułowane zgoła odmiennie niż błąd co do karalności w k.k.s., bo jak pokazuje praktyka, jest to błąd niemal nieistniejący. Formułowany błąd musiałby dać realną szansę osobom niedoświadczonym. Przeprowadzone badania wskazują m.in., że czyny zabronione są dokonywane często z braku wiedzy i doświadczenia w zderzeniu z wymiarem sprawiedliwości, kiedy dopiero na skutek zderzenia z rzeczywistością negatywnie ocenia swoje zachowania na przedpolu czynu. Model ten pozytywnie wpływałby na te przypadki, w których podatnik po pociągnięciu go do odpowiedzialności wskazuje, że gdyby wtedy wiedział jakie problemy na siebie ściągnie, to zastanowiłby się kilkakrotnie i najpewniej postąpił zgoła odmiennie. Problem w tym, że często po tym pierwszym „kontakcie” rezygnuje z podejmowania działań, czyli np. prowadzenia działalności, zarejestrowania jej czy ewidencjonowania sprzedaży, podejmowania różnych czynności cywilnoprawnych wywołujących podatkowe skutki, co jest negatywnym, acz bezpośrednim skutkiem praktycznego wymiaru zasady *dura lex sed lex*.

W moim przekonaniu, wprowadzenie tego prawa do ordynacji podatkowej mogłoby stanowić adekwatną odpowiedź na pogłębiający się kryzys prawa, który w pierwszym rzędzie uderza

w obywateli. Racją tego rozwiązania jest, aby przy zrozumieniu dla konieczności zabezpieczenia interesów państwa w granicach prawa oraz pewnego podporządkowania roli obywatela, dać podatnikom instrumentarium prawne zbliżające ich status w przypadku odpowiedzialności podatkowej z tym, jaki jest w przypadku odpowiedzialności karnej. Postulat wprowadzenia „błędu początkującego” na grunt prawa podatkowego, w zbliżonym do modelu, jaki funkcjonuje w ustawie Prawie przedsiębiorców, ma swój cel - subiektywizowanie odpowiedzialności administracyjnej, jak i też przydanie podmiotom podlegającym odpowiedzialności administracyjnej pewnych narzędzi uznających w sposób doskonalszy rolę i motywację człowieka, jako osoby funkcjonującej zawsze w pewnych determinujących okolicznościach, w oparciu o jakąś wiedzę, doświadczenia czy świadomość mające przecież charakter indywidualny. W moim przekonaniu proponowane rozwiązania są bardziej uniwersalne i „stosowalne” niż zmiany wyłącznie na tle prawa karnego skarbowego, nadto są realne do wprowadzenia.

W proponowanym modelu prawo podatkowe ustanawiałoby zasadę możliwego uchylenia bezprawności w odniesieniu do podmiotu zobowiązanego w przypadku, w którym w związku z określonym zdarzeniem prawnym, w przypadku przekroczenia norm, mógłby uniknąć związanej z tym odpowiedzialności, o ile wcześniej nie skorzystałby już z tego prawa. W takim przypadku nie zachodziłaby karalność, która byłaby podstawą odpowiedzialności na tle kodeksu karnego skarbowego.

Proponowane rozwiązanie legislacyjne skutkowałoby wyłączeniem bezprawności, dzięki czemu miałyby skutek na tle prawa karnego skarbowego, tyle tylko, że do wyłączenia odpowiedzialności karnej dochodziłoby z innej przyczyny niż brak winy ze strony podatnika. Instytucja błędu co do karalności pozostałaby w dotychczasowym kształcie jako innego rodzaju narzędzie służące dobru obywatelom utrzymujące funkcje prawa karnego. Postulowane zmiany legislacyjne nie doprowadziłyby także do przeformułowania systemu finansów publicznych, bowiem - jak wskazały przeprowadzone badania - mogłyby odnieść skutek tylko w tych nielicznych przypadkach, w których u podatników dochodzi obecnie do pociągnięcia do odpowiedzialności podatkowej (ale i karnoskarbowej), mimo braku świadomości karalności czynu.

Przeprowadzone na potrzeby niniejszej dysertacji badania nie dają jednoznacznej i odpowiedzialnej odpowiedzi co do dokładnego brzmienia propozycji legislacyjnej, jaka miałaby odnieść realny i pozytywny skutek. Cel badań w tej pracy został ukierunkowany na znalezienie problemów i ukazanie kierunków, w jakich należy zmierzać ku ich rozwiązaniu.

Cel ten udało się osiągnąć. Aby dokonać uściślenia treści proponowanej zmiany legislacyjnej niezbędne byłoby przeprowadzenie dalszych badań, których otwarciem mogłyby być badania na tle obowiązującego błędu w ustawie prawo przedsiębiorców i jego wpływu na rzeczywistość, jako nowy model mający już jednak pewne osadzenie w rzeczywistości prawnej. Dalej, uwzględniając różnice między sytuacją przedsiębiorcy a podatnikiem ogólnie oraz korzystając z rozwiązań na tle prawa porównawczego, w oparciu o zgromadzone dane zasadne byłoby zbudowanie modelu prawnego, jaki miałby stanowić trwałe i adekwatne rozwiązanie do problemu opisywanej problematyki.

Czy przedstawiony pomysł ma szanse zostać zrealizowany w praktyce? Szanse powodzenia są w dużym stopniu zależne od tego jak w dłuższej perspektywie w systemie prawnym przyjęte zostanie prawo do błędu dla nowego przedsiębiorcy wynikające z prawa przedsiębiorców. Model ten, jeśli spełni swoją funkcję mógłby być właściwym punktem podparcia pod dokonanie zmiany systemu prawnego w kierunku proobywatelskim na większą skalę.

IX. BIBLIOGRAFIA

1. Literatura

1. Andrejew I., *Podstawowe pojęcia nauki o przestępstwie*, Warszawa 1988,
2. Andrejew I., *Polskie prawo karne w zarysie*, Warszawa 1986,
3. Andrejew I., *Ustawowe znamiona czynu. Typizacja i kwalifikacja przestępstw*, Warszawa 1978,
4. Arystoteles, *Etyka Nikomachejska*. tłum. D. Gromska, Warszawa 1956,
5. Austin J., *The province of jurisprudence determined and the uses of the study of jurisprudence*, Londyn, 1954,
6. Bafia J. (red.), *Ustawa Karne Skarbowa z komentarzem*, Warszawa 1973,
7. Bafia J., Mioduski K., Siewierski M., *Kodeks Karny. Komentarz*, Warszawa 1987,
8. Baranowska D., *Okoliczności wyłączające odpowiedzialność sprawcy czynu przestępnego (defences) w angielskim prawie karnym*, Studia Iuridica Lublinensia, Lublin 2008,
9. Barczak-Oplustil A., *Sporne zagadnienia istoty winy w prawie karnym. Zarys problemu*, Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych, Warszawa 2005, nr 2,
10. Barczak-Oplustil A., *Zasada koincydencji winy i czynu w Kodeksie karnym*, Kraków 2016,
11. Bardach J., Leśnodorski B., Pietrzak M., *Historia ustroju i prawa polskiego*, Warszawa 2000,
12. Bąbel P. (red.), *Współczesna psychologia behawioralna*, Kraków 2008,
13. Bekker, *Theorie des Strafrechts*, Lipsk 1859,
14. Best M. L., *Can the Internet be a Human Right?*, Human Rights & Human Welfare, Denver, USA, 2004, t. 4,
15. Bielski M., *Koncepcja kontratypów jako okoliczności wyłączające karalność*, Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych, 2010, nr 2,
16. Blackstone W., *Commentaries on the Laws of England*, Book the Fourth: Of Public Wrongs, Chicago 1979,
17. Bogdan G., Nita A., Raglewski J., Świątłowski A. R., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007,
18. Bogusz M., Zalewski W. (red.), *„Administratywizacja” prawa karnego czy „kryminalizacja” prawa administracyjnego*, Gdańsk 2021,

19. Bojarski T. (red.), *System prawa karnego. Źródła prawa karnego. Tom 2*, Warszawa 2011,
20. Borowski W., *Zasady prawa karnego, Tom I. Część ogólna*, Warszawa 1922,
21. Borucka-Arctowa M., *O społecznym działaniu prawa*, Warszawa 1967,
22. Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002,
23. Brzeziński B., *O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika*, Przegląd Podatkowy, 2015, nr 4,
24. Buchała K., Cwiakalski Z., Szewczyk M., Zoll A., *Komentarz do kodeksu karnego. Część ogólna*, Warszawa 1990,
25. Buchała K., *Prawo karne materialne*, Warszawa 1980,
26. Buchała K., *Wina w prawie karnym*, W. Wolter (red.), Kraków 1954,
27. Budziński S., *Wykład porównawczy prawa karnego*, Warszawa 1868,
28. Burdziak K., *Kilka uwag na temat istoty błędu (rozważania na tle polskiego prawa karnego)*, Acta Iuris Stetinensis, Szczecin 2018, nr 1,
29. Bzowski K., *O stosunku §1 art. 14 do §2 art. 20 k.k. z r. 1932*, Głos Sądownictwa, 1936, nr 10,
30. Chalmers D.J., *What is a neural correlate of consciousness* [w:] *Neural Correlates Of Consciousness. Empirical And Conceptual Questions*, T. Metzinger (red.), Cambridge, 2000,
31. Chauvin T., Stawecki T., Winczorek P., *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2014,
32. Cheng P.W., Holyoak K.J., *Bayesian generic priors for causal learning*, Psychological Review, Waszyngton 2008, nr 115(4),
33. Chevallier J., *Trust and the right to make mistakes*, dostęp on-line: https://www.economie.gouv.fr/igpde-editions-publications/thearticle_n6 dostęp w dniu 27.06.2024 r.,
34. Cieślak M., *Dziela wybrane, t.3, Polskie prawo karne Zarys systemowego ujęcia*, S. Waltoś (red.), Kraków 2011,
35. Cieślak M., *Polskie prawo karne. Zarys systemowego ujęcia*, Warszawa 1995,
36. Ciszewski J. (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz, komentarz do art. 84 k.c.*, Warszawa 2014, dostęp on-line,
37. Coco A., *The Defence of Mistake of Law in International Criminal Law*, Oxford 2022,
38. Coseriu E., *Synchronie, Diachronie und Geschichte. Das Problem des Sprachwandels*, Monachium 1974,

39. Czaja J., *O nieracjonalności pojęcia „racjonalnego ustawodawcy”* [w:] J. Stelmach (red.), *Studia z filozofii prawa*, Kraków 2001,
40. Czichy K., *O niestosowaniu gwarancji karnych do administracyjnych kar pieniężnych*, *Prokuratura i Prawo* 2017, nr 12,
41. Czyżewski M., *Spółeczeństwo niewiedzy i socjologia niewiedzy* [w:] *Kreowanie społeczeństwa niewiedzy*, A. Jabłoński, J. Szymczyk, M. Zemło (red.), Lublin 2015,
42. Ćwiąkalski Z., *Błąd co do bezprawności czynu w polskim prawie karnym*, Kraków, 1991,
43. Ćwiąkalski Z., *Błąd co do bezprawności czynu w polskim prawie karnym (zagadnienia teorii i praktyki)*, Kraków 1991,
44. Ćwiąkalski Z., *Błąd w prawie karnym - stan obecny i proponowane zmiany* [w:] *Problemy reformy prawa karnego*, T. Bojarski, E. Skrętowicz (red.), Lublin 1993,
45. Dębowska-Romanowska T., *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, *Państwo i Prawo* 1998, nr 7,
46. Dębski R., [w:] *Nauka o przestępstwie. Zasady odpowiedzialności. System prawa karnego. Tom 3*, R. Dębski (red.), Warszawa 2013,
47. Dębski R., *Pozaustawowe znamiona przestępstwa*, Łódź 1995,
48. Dickerson R., *The Interpretation and application of statutes*, Boston-Toronto, 1975,
49. Duniewska Z., *Ignorantia iuris w prawie administracyjnym*, Łódź 1998,
50. Duży J., *Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 22 października 2009 r., IV KK 433/08*, *Państwo i Prawo*, 2011, nr 10,
51. Działocha K., *Uwagi do art. 84 Konstytucji RP* [w:] *Konstytucja RP. Komentarz*, L. Garlicki, M. Zubik (red.), Warszawa 2003, t. 3,
52. Działocha K., Zalasinski T., *Zasada prawidłowej legislacji jako podstawa kontroli konstytucyjności prawa*, *Przegląd Legislacyjny*, 2006, nr 3,
53. Dzwonkowski H., *Magia, metafizyka i normy prawa podatkowego*, *Państwo i Prawo*, 2004, nr 8,
54. Enker A., *Error Iuris in Jewish Criminal Law*, *Journal of Law & Religion*, 1994;11(1):23,
55. Enker A., *Jewish Law*, [w:] *The Oxford Handbook of Criminal Law*, M. Dubber, T. Hornle (red.), Oxford 2014,
56. Etel M., *Prawo do popełnienia błędu według przepisów ustawy – Prawo przedsiębiorców*, *Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego*, 2021, nr 10,

57. Feuerbach A., *Lehrbuch des gemeinen in Deutschland gultigen peinlichen rechts*, Giessen 1840,
58. Feuerbach A., *Revision der Grundsätze und Grundbegriffe des peinlichen Rechts*, Erfurt, 1798,
59. Filar M., *Kodeks karny. Komentarz*, 2016, dostęp on-line,
60. Filar M., *O niektórych ogólnych zasadach odpowiedzialności karnej w projekcie kodeksu karnego z sierpnia 1990 r. - polemicznie*, Państwo i Prawo, 1991, nr 4,
61. Finger A., *Begriff der Gefahr und Gemeingefahr im Strafrecht. t. I*, Tybinga 1930,
62. Finger A., *Das osterreichische strafecht (3 aufl)*, Berlin 1912,
63. Florczak-Wątor M., [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, P. Tuleja (red.), Warszawa 2019,
64. Frank R., *Über den aufbau des schuldbegriffes*, Giessen, 1907,
65. Frankowski S., *Wina i kara w angielskim prawie karnym*, Warszawa 1976,
66. Frąckowiak K., *Główne tezy najnowszego orzecznictwa Sądu Najwyższego w sprawach karnoskarbowych, dotyczącego błędu co do karalności z art. 10§4 k.k.s. na kanwie urządzania gier hazardowych*, Radca Prawny. Zeszyty Naukowe, 2023, nr 4(37),
67. Frąckowiak K., *Nielegalny e-hazard. Studium prawnokarne i kryminologiczne*, Olsztyn 2018,
68. Frąckowiak K., *Wybrane zagadnienia statusu podatnika jako podmiotu indywidualnego właściwego czynu zabronionego z art. 54 Kodeksu karnego skarbowego*, Studia Prawnoustrojowe, 2021, nr 52,
69. Freudenthal B., *Schuld und Vorwurf*, Tubinga 1922,
70. Frydman S., *Dogmatyka prawa w świetle socjologii*, [w:] *Ogólna nauka o prawie, Tom I*, B. Wróblewski (red.), Wilno, 1936 r.,
71. Fuller L.L., *The Morality of Law*, Londyn 1964,
72. Gardocki L., *Prawo karne*, Warszawa 2003,
73. Gardocki L., *Zagadnienia teorii kryminalizacji*, Warszawa 1990,
74. Giezek J., [w:] *Prawo karne materialne. Część ogólna i szczególna*, M. Bojarski, J. Giezek, Z. Sienkiewicz (red.), Warszawa 2012,
75. Giezek J., [w:] *System Prawa Karnego, t. 3. Nauka o przestępstwie: zasady odpowiedzialności*, R. Dębski (red.), Warszawa 2017,
76. Giezek J., *Funkcja błędu co do ustawowych znamion w nowym kodeksie karnym* [w:] *Rozważania o prawie karnym. Księga pamiątkowa z okazji siedemdziesięciolecia urodzin Profesora Aleksandra Ratajczaka*, A.J. Szwarc (red.), Poznań 1999,

77. Giezek J., *Kilka uwag o istocie błędu*, Przegląd Prawa i Administracji, 1985, nr 20,
78. Giezek J., *O modyfikacji funkcji błędu co do znamion czynu zabronionego*, Przegląd Prawa i Administracji, 2015 r., nr 100,
79. Giezek J., *Strona podmiotowa czynu zabronionego a formy jego popełnienia - zagadnienia wybrane*, Przegląd Prawa i Administracji, tom CXX, cz. 1, Wrocław 2020,
80. Giezek J., *Strona podmiotowa czynu zabronionego a model i kryteria subiektywnego przypisania* [w:] *Obiektywne oraz subiektywne przypisanie odpowiedzialności karnej*, J. Giezek, P. Kardas (red.), Warszawa 2016,
81. Giezek J., *Świadomość sprawcy czynu zabronionego*, Warszawa 2013,
82. Giezek J., *Teorie związku przyczynowego oraz koncepcje obiektywnego przypisania* [w:] *Nauka o przestępstwie. Zasady odpowiedzialności. System prawa karnego. Tom 3*, R. Dębski (red.), Warszawa 2013,
83. Giezek J., *Teorie związku przyczynowego oraz koncepcje obiektywnego przypisania* [w:] *System Prawa Karnego, t. 3. Nauka o przestępstwie: zasady odpowiedzialności*, R. Dębski (red.), Warszawa 2017,
84. Glaser S., *Normatywna nauka o winie*, Warszawa 1934,
85. Glaser S., *Polskie prawo karne w zarysie*, Kraków 1934,
86. Goetz K., Zubek R., *Stanowienie prawa w Polsce: reguły legislacyjne a jakość ustawodawstwa*, Program Sprawne Państwo 2005,
87. Goldschmidt J., *Der notstand. Eid schuldproblem mit rucksicht auf die strafgesetzentwürfe Deutschland, Osterreichs und der Schweiz*, Osterreichische Zeitschrift fur Strafrecht, Wiedeń 1913,
88. Goldschmidt J., *Normativer Schuldbegriff*, [w:] *Festgabe für Reinhard von Frank zum 70. Geburtstags*, R. Frank (red.), Tubinga 1930,
89. Górniok O. (red.), *Prawo karne gospodarcze*, Warszawa 2003,
90. Górzyńska T., *Zasada praworządności i legalności* [w:] *Zasady podstawowe polskiej konstytucji*, W. Sokolewicz (red.), Warszawa 1998,
91. Grodziski S., *Z dziejów staropolskiej kultury prawnej*, Kraków 2004,
92. Grohman K., *Grundsätze der Criminalrechtswissenschaft, IV Aufl*, Giessen, 1825,
93. Gruszecka D., *Ochrona dobra prawnego na przedpolu jego naruszenia. Analiza karnistyczna*, Warszawa 2012,
94. Gwiżdż A., *Zagadnienie jawności prawa*, Studia Prawnicze, 1981, nr 1-2 (67-68),
95. Hołyst B., *Kryminologia*, Warszawa 2022,
96. Hube R., *Ogólne zasady nauki prawa karnego*, Warszawa 1830,

97. Ihering von R., *Der Geist des Rechts, Eine Auswahl aus seinen Schriften*, Brema 1965,
98. Indeck K, Liszewska A., *Prawo karne materialne. Nauka o przestępstwie, karze i środkach penalnych*, Warszawa 2002,
99. J. Kopczyński J., Litauer J. J., *Czy należy tworzyć Radę Stanu R. P.*, Themis Polska, t. IV, S. III, Warszawa, 1929,
100. Jakobs G., *Das Schuldprinzip*, Dusseldorf 1993,
101. Jakubski P., *Wina i jej stopniowalność na tle kodeksu karnego*, Prokuratura i Prawo, 1999, nr 4,
102. Jescheck H.H., Weigend T., *Lehrbuch des strafrechts, Allgemeiner Teil*, Berlin 1996,
103. Jędrzejewski Z., *Bezprawność jako element przestępności czynu. Studium na temat struktury przestępstwa*, Warszawa 2009,
104. Johnson-Laird P. N., Byrne R.M.J., *Deduction*, Hove, 1991,
105. Kaczmarek T., Giezek J., *O subiektywnym przypisaniu nieświadomego przestępstwa nieumyślnego* [w:] *Teoretyczne problemy odpowiedzialności karnej w polskim oraz niemieckim prawie karnym*, T. Kaczmarek (red.), Wrocław 1990,
106. Kaczmarek T., *Kryteria obiektywnego przypisania skutku jako problem kodyfikacyjny (głos przeciwko ich ustawowej regulacji)* [w:] *Obiektywne oraz subiektywne przypisanie odpowiedzialności karnej*, J. Giezek, P. Kardas (red.), Warszawa 2016,
107. Kaczmarek T., *Spory wokół pojęcia winy w prawie karnym* [w:] *W kręgu teorii i praktyki prawa karnego. Księga poświęcona pamięci profesora Andrzeja Wąska*, L. Leszczyński, E. Skrętowicz, Z. Hołda (red.), Lublin 2005,
108. Kaiser J., *Obecność mózgu w świadomości*, Kraków, 2007,
109. Kant I., *Krytyka czystego rozumu, t. I*, Warszawa 1957,
110. Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017,
111. Kardas P., *O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k.*, Prokuratura i Prawo, 2008, nr 12,
112. Kardas P., *Problem usprawiedliwienia błędu a podstawy wyłączenia winy* [w:] *Okoliczności wyłączające winę. Materiały VI Bielańskiego Kolokwium karnistycznego*, J. Majewski (red.), Toruń 2010,

113. Kartezjusz, *Medytacje o pierwszej filozofii wraz z Zarzutami uczonych mężów i Odpowiedziami autora oraz Rozmowa z Burmanem, t. I*, przeł. M. i K. Ajdukiewiczowie, I. Dąmbaska, S. Swierzawski, Warszawa 1958,
114. Karwat P., *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2002,
115. Kirsch A., *Mistake of law in French criminal law*, Amicus Curiae, 1999, nr 16,
116. Koch C., *Neurobiologia na tropie świadomości*, Warszawa 2008,
117. Kojder A., Cywiński Z., *Socjologia prawa. Główne problemy i postacie*, Warszawa 2014,
118. Kokot P., *Nullum crimen sine lege jako dyrektywa interpretacji tekstu prawnego* [w:] *Nullum crimen sine lege*, I. Sepiolo (red.), Warszawa 2013,
119. Konarska-Wrzosek V., *Kodeks karny skarbowy, Komentarz, wyd. II*, I. Zgoliński (red.), Warszawa 2021, dostęp online,
120. Konturek S., *Fizjologia człowieka. Neurofizjologia. T. IV*, Kraków 2005,
121. Kopczyński J., Litauer J. J., *Czy należy tworzyć Radę Stanu R. P.*, Themis Polska, t. IV, S. III, Warszawa, 1929
122. Korybski A, L. Leszczyński, *Stanowienie i stosowanie prawa. Elementy teorii*, Warszawa 2015,
123. Kosidłowska A., *Tendencje zmian w podatkowych dochodach budżetu państwa w wybranych krajach Europy Środkowo-Wschodniej*, „*Annales Universitatis Marie Curie-Skłodowskiej*”, vol. XLVII, 3, Sectio H, 2013, nr 47,
124. Kosikowski C, *Legislacja finansowa*, Warszawa 1998,
125. Kosikowski C., *Naprawa finansów publicznych w Polsce (przyczyny, metodologia, kierunki i propozycje)*, Białystok 2011,
126. Kosikowski C., *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007,
127. Kowalewska-Łukuć M., *Wina w prawie karnym*, Warszawa 2019,
128. Królikowski M., [w:] *Kodeks karny, część ogólna. Komentarz, t. I*, M. Królikowski, R. Zawłocki (red.), Warszawa 2011,
129. Królikowski M., *Kodeks karny. Część ogólna. Tom I. Komentarz do art. 1-31*, wyd. 3, M. Królikowski, R. Zawłocki (red.), dostęp online,
130. Królikowski M., Zawłocki R., *Prawo karne*, Warszawa 2020,
131. Krzymuski E., *Projekt Kodeksu karnego polskiego*, Warszawa 1918,
132. Krzymuski E., *System prawa karnego ze stanowiska nauki i trzech kodeksów obowiązujących w Polsce*, Kraków 1921,

133. Krzymuski E., *System prawa karnego, I Część ogólna*, Kraków 1921,
134. Krzymuski E., *Wykład prawa karnego ze stanowiska nauki i państwa austriackiego*, Kraków 1901,
135. Krzymuski E., *Wykład prawa karnego ze stanowiska nauki i prawa austriackiego*, Kraków 1911,
136. Krzymuski E., *Zarys ogólnych instytucji prawa karnego*, Kraków 1918,
137. Kubiak R., *Pojęcie usprawiedliwionego błędu w nowym kodeksie karnym*, Palestra, 1998, nr 7-8,
138. Kulesza J., *Zarys teorii kryminalizacji*, Prokuratura i Prawo, 2014, nr 11-12,
139. Kulik M., Wąsek A., *Kodeks karny. Komentarz*, wyd. V, M. Filar (red), Warszawa 2016,
140. Kurcz I., *Procesy pamięci* [w:] *Psychologia*, T. Tomaszewski (red.), Warszawa 1977,
141. Kustra E., *Aksjologiczne problemy tworzenia prawa a integracja europejska*, Studia z zakresu nauk prawnoustrojowych. Miscelanea 2015, nr 5,
142. Lachowski J., Marek A., *Prawo karne. Zarys problematyki*, Warszawa 2018,
143. Lachowski J., *Regulacja błędu w kodeksie karnym z 1997 r. - wybrane zagadnienia*, [w:] *Aktualne problemy i perspektywy prawa karnego*, M. Mozgawa, P. Poniatowski, K. Wala (red.), Warszawa 2022,
144. Lande J., *Studia z filozofii prawa*, Warszawa 1959,
145. Lasiński-Sulecki K., *Multicentryczny system prawa a zasada pewności prawa*, [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, A. Kaźmierczak, A. Franczak (red.), Warszawa 2018,
146. Lewaszkiewicz-Petrykowska B., *Wady oświadczenia woli w polskim prawie cywilnym*, Warszawa 1973,
147. Lewicki A., *Psychologia kliniczna*, Warszawa 1972,
148. Liszt F., *Der Zweckgedanke im Strafrecht*, Marburg 1983,
149. Liszt F., *Lehrbuch des deutschen strafechts*, Berlin 1908,
150. Longschamps de Berier R., *Wstęp do nauki prawa cywilnego ze szczególnym uwzględnieniem kodeksów, obowiązujących w b. Królestwie Kongresowym, w Małopolsce i W. Ks. Poznańskim*, Lublin 1922,
151. Lubelski M., Stanik J., Tyszkiewicz L., *Wybrane zagadnienia psychologii dla prawników*, Warszawa 1986,

152. Luk'yanets D., *Hierarchia i konflikt wartości w prawie administracyjnym*, [w:] *Aksjologia prawa administracyjnego. Tom I*, J. Zimmermann (red.), Warszawa 2017,
153. Łabno A., *Istota zasady proporcjonalności* [w:] *Zasada proporcjonalności w prawie karnym*, T. Dukiet-Nagórska (red.), Warszawa 2010,
154. Łabuda G., *Glosa do uchwały SN z dnia 26 kwietnia 2007 r., I KZP 7/07*, Monitor Prawniczy, 2007, nr 21,
155. Łabuda G., P. Kardas, Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017,
156. Łętowska E., *Prawo w „płynnej nowoczesności”*, Państwo i Prawo, 2014 nr 3,
157. Majewski J., *Błąd co do kontratypu jako podstawa wyłączenia winy* [w:] *Okoliczności wyłączające winę. Materiały VI Bielańskiego Kolokwium Karnistycznego*, J. Majewski (red.), Toruń 2010,
158. Majewski J., Kardas P., *O dwóch znaczeniach winy w prawie karnym*, Państwo i Prawo, 1993, nr 10,
159. Majewski J., *Kodeks karny. Komentarz*, A. Błachnio, J. Kosonoga-Zygmunt, P. Zakrzewski, J. Majewski (red.), Warszawa 2024, dostęp online,
160. Makarewicz J., *Błąd co do przestępności działania*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, 1936, nr 1,
161. Makarewicz J., *Kodeks karny z komentarzem*, Lublin 2012,
162. Makarewicz J., *Kodeks karny z komentarzem*, Warszawa 1934,
163. Makarewicz J., *Kodeks Karny z komentarzem. Trzecie Wydanie*, Lwów 1932,
164. Makarewicz J., *Prawo karne ogólne*, Kraków 1914,
165. Makiła D., *Historia prawa w Polsce*, Warszawa 2008,
166. Makowski M., *Prawo karne. Część ogólna. Wykład porównawczy prawa karnego austriackiego, niemieckiego i rosyjskiego obowiązującego w Polsce*, Warszawa 1924,
167. Makowski W., *Prawo karne, część ogólna*, Warszawa 1920,
168. Malinowski A., *Polski język prawny. Wybrane zagadnienia*, Warszawa, 2006,
169. M. Małecki, *Przypisanie winy. Podstawy teorii ekskulpantów*, Kraków 2019,
170. Małecki M., *Zbiegi i kolizje przypisania skutku* [w:] *Obiektywne oraz subiektywne przypisanie odpowiedzialności karnej*, J. Giezek, P. Kardas (red.), Warszawa 2016,
171. Marek A., *Prawo karne*, Warszawa 2006,
172. Marek A., *Prawo karne. Część ogólna*, Bydgoszcz, 1993,

173. Marek A., *Prawo karne. Zagadnienia teorii i praktyki*, Warszawa 1986,
174. Mastalski R., *Charakter prawny interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez Ministra Finansów*, *Jurysdykcja Podatkowa*, 2007, nr 1,
175. Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019,
176. Mastalski R., *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016,
177. Mastalski R., *Tworzenie prawa podatkowego po wejściu do Unii Europejskiej [w:] Przestępstwo-kara-polityka kryminalna. Problemy tworzenia i funkcjonowania prawa. Księga jubileuszowa z okazji 70. Rocznicy urodzin profesora Tomasza Kaczmarka*, Kraków 2006,
178. Mąciór W., *Czyn ludzki i jego znaczenie w prawie karnym*, Warszawa 1990,
179. Merton R. K., *Teoria socjologiczna i struktura społeczna*, Warszawa 1982,
180. Michalska A., Wronkowska S., *Zasady tworzenia prawa*, Poznań, 1983,
181. Modzelewski W., *Stanowienie, interpretacja i stosowanie prawa podatkowego - problemy sporne*, Warszawa 2022,
182. Modzelewski W., *Dysfunkcje procesu stanowienia prawa podatkowego i ich wpływ na efektywność fiskalną systemu*, *Studia Prawnoustrojowe*, 2025, nr 70,
183. Morawski L., *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń, 2008,
184. Morse S., *Determinism and the death of folk psychology: Two challenges to responsibility from neuroscience*, *Minnesota Journal of Law, Science and Technology*, Minnesota, 2008, nr 9(1),
185. Nawrocki M., *Błąd jako znamię typu czynu zabronionego w polskim prawie karnym*, Szczecin 2019,
186. Nykiel W., *Prawa podatnika a stanowienie prawa podatkowego - wybrane zagadnienia*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, 2019, nr 4,
187. O'Brien D. P., *Human reasoning includes a mental logic*, *Behavioral and Brain Sciences*, Oxford 2009, nr 32,
188. O'Keefe R., *International Criminal Law*, Oxford 2015,
189. Oaksford M., Chater N., *Bayesian rationality: The probabilistic approach to human reasoning*, Oxford 2007,
190. Oczkowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, I. Zgoliński (red.), Warszawa 2017,
191. Oczkowski T., *Nadużycie zaufania w prowadzeniu cudzych spraw majątkowych. Prawnkarne oceny i konsekwencje*, Warszawa 2013,

192. Oczkowski T., *Oszustwo podatkowe - wybrane zagadnienia*, Kwartalnik Prawa Podatkowego, 2009, nr 1,
193. Oczkowski T., *O niezamierzonej „dwukierunkowości” kodeksu karnego skarbowego w karaniu za zachowania godzące w obowiązki fiskalne*, Palestra, 2024, nr 9,
194. Oczkowski T., Zgoliński I., *Kluczowe aspekty ścigania sprawców oszustw podatkowych*, Rocznik Nauk Prawnych, Tom XXX, 2020, nr 2,
195. Oczkowski T., *Rozważania o możliwości wypracowania modelu karania podmiotów zbiorowych*, Studia Iuridica Toruniensia, 2021, Tom XXVIII,
196. Oczkowski T., *Sygnalista oraz oficer Compliance jako nowe instytucje mające znaczenie dla ujawniania i ścigania zachowań sprzecznych z prawem*, [w:] *Współczesne oblicze prawa karnego, prawa wykroczeń, kryminologii i polityki kryminalnej. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Violetcie Konarskiej-Wrzošek*, J. Bojarski, N. Daško, J. Lachowski, T. Oczkowski, A. Ziółkowska (red.), Warszawa 2023,
197. Panfil P., *Reguły i iluzje fiskalne w Polsce. Ujęcie prawnofinansowe*, Gdańsk 2021,
198. Papierkowski Z., *Co prawo karne zawdzięcza psychologii?* Lublin 1947,
199. Pastwa-Wojciechowska B., Zalewski W., *Wina w prawie karnym i psychologii* [w:] *Psychologia i prawo między teorią a praktyką*, E. Habzda-Siwiek, J. Kabzińska, Gdańsk 2014,
200. Patryas W., *Interpretacja karnistyczna. Studium metodologiczne*, Poznań 1988,
201. Pawłowski S., *Sąd administracyjny jako „negatywny legislator administracyjny* [w:] *Legislacja administracyjna. Teoria, orzecznictwo, praktyka*, M. Stahl, Z. Duniewska (red.), Warszawa 2012,
202. Piontkowski A., *Kurs sowieckiego ułownego prawa. T. II*, Moskwa 1969,
203. Pławski S., *Stosunek art. 20§2 do art. 14 k.k.*, Czasopismo Sędziowskie: Organ Oddziału Lwowskiego Zrzeszenia Sędziów i Prokuratorów Rzpltej Polskiej, 1935,
204. Pławski S., *Zagadnienie winy*, Państwo i Prawo, 1950, nr 5-6,
205. Płaza S., *Historia prawa w Polsce na tle porównawczym, cz. I*, Kraków 2002,
206. Płaza S., *Historia prawa w Polsce. Zarys wykładu. Część I: Polska przedrozbiorowa*, Kraków 1991,
207. Podgórecki A., *Spółeczna znajomość prawa* [w:] *Poglądy społeczeństwa polskiego na moralność i prawo*, A. Podgórecki (red.), Warszawa 1971,

208. Pohl Ł., *Błąd co do okoliczności stanowiącej znamię czynu zabronionego w polskim prawie karnym (zagadnienia ogólne)*, Poznań 2013,
209. Pohl Ł., *Kodeks karny. Komentarz*, R. Stefański (red.), Warszawa 2017,
210. Pohl Ł., *Okoliczności uchylające lub umniejszające winę. Błąd co do znamion czynu zabronionego* [w:] *System prawa karnego. Nauka o przestępstwie. Wyłączenie i ograniczenie odpowiedzialności karnej. t. 4*, L. K. Paprzycki (red.), Warszawa 2016,
211. Popper K. R., *Wiedza obiektywna. Ewolucyjna teoria epistemologiczna*, tłum. A. Chmielewski, Warszawa 1992,
212. Prusak F., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom I*, Kraków 2006,
213. Prusak F., *Zagadnienia wprowadzające i ogólne* [w:] *System Prawa Karnego. Tom 11. Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karnego wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe*, M. Bojarski (red.), Warszawa 2014,
214. Puppe I., *Vorsatz und Rechtsirrtum* [w:] *Strafrecht zwischen System und Telos. Festschrift für R.D. Herzberg, H. Putzke, B. Hardtung, T. Hornle, R. Merkel i in.* (red.), Tubinga 2008,
215. Radzikowski K., *Judykatura podatkowa jako źródło błędu co do prawa w kontekście odpowiedzialności karnej i karnej skarbowej*, Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych, 2025, nr 12,
216. Rejman G., *Teorie i formy winy w prawie karnym*, Warszawa 1980,
217. Rodzyńkiewicz M., *Kilka uwag o relacyjnym ujęciu winy w prawie karnym*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, Poznań 2001, nr 4,
218. Rodzyńkiewicz M., *Modelowanie pojęć w prawie karnym*, Kraków 1998,
219. Ross A., *On Guilt, Responsibility and Punishment*, Berkeley-Los Angeles 1975,
220. Rot H., *Ogłaszanie aktów prawotwórczych de lege ferenda*, Państwo i Prawo, 1978, nr 1,
221. Roxin C., *Strafrecht Allgemeiner Teil, Band I, Grundlagen. Der Aufbau der Verbrechenslehre*, Munchen 2006,
222. Rozwadowski J., *O zjawiskach i rozwoju języka*, Kraków 1950,
223. Rudolphi H.-J., *Affekt und Schuld* [w:] *Grundfragen der gesamten Strafrechtswissenschaft. Festschrift für Heinrich Henkel zum 70. Geburtstag*, C. Roxin (red.), Berlin 1974,
224. Rychlewska A., *O ustawowej dyrektywie interpretacyjnej in dubio pro tributario słów kilka*, Palestra, 2017, nr 7-8,

225. Safferling C., *Insanity and intoxication* [w:] *The Oxford Handbook of Criminal Law*, M. Dubber, T. Hornle (red.), Oxford 2014,
226. Salmonowicz S., *Prawo karne oświeconego absolutyzmu. Z dziejów kodyfikacji karnych przełomu XVIII/XIX w.*, Toruń 1966,
227. Sawicka G., *W poszukiwaniu granic normy językowej i komunikacyjnej*, [w:] *Norma językowa w aspekcie teoretycznym i pragmatycznym*, A. Piotrowicz, M. Witaszek-Samborska, K. Skibski (red.), Poznań, 2011,
228. Schumacher O., *Um das Wesen der Strafrechtsschuld*, Mannheim 1927,
229. Siemaszko A., *Granice Tolerancji. O Teoriach zachowań dewiacyjnych*, Warszawa 1993,
230. S. Skorupka, H. Auderska, Z. Łempickia (red.), *Mały słownik języka polskiego*, Warszawa 1968,
231. Słomski W., *Derrida. Dekonstrukcja i jej konsekwencje*, Europejskie Studia Społeczno-Humanistyczne Propson, 2018, nr 25 (4),
232. Smith M., *Responsibility and self-control* [w:] *Relating to responsibility: Essays in honour of Tony Honore on his 80th birthday*, P. Cane, J. Gardner (red.), Oxford, 2001,
233. Smithson M. J., *Social Theories of Ignorance* [w:] *Agnotology. The Making and Tnmaking of Ignorance*, R. N. Proctor, L. Schebinger (red.), Stanford, 2008,
234. Sobolewski K., Laniewski A., *Polski Kodeks Karny z 11.VII.1932 r.*, Lwów 1932,
235. Spyra T., *Zasada określoności regulacji prawnej na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego i niemieckiego Sądu Konstytucyjnego*, Transformacje Prawa Prywatnego, 2003, nr 3,
236. Srubaru I., *Die Unwissensgesellschaft, Moderne nach dem Verlust von Alternativen* [w:] *Zur Kritik der Wissensgesellschaft*, D. Tanzler, H Knoblauch, H.-G. Soeffner (red.), Konstanz, 2006,
237. Srzednicki J. T., *error as a tool* [w:] *Philosophy & error*, K. Gruba, E. Żarnecka-Biały (red.), Kraków, 1998,
238. Stahl M., Duniewska Z. (red.), *Legislacja administracyjna. Teoria, orzecznictwo, praktyka*, Warszawa 2012,
239. Stelmach J., *Spór o wartości podstawowe w prawie* [w:] *Aksjologia prawa administracyjnego. Tom I*, J. Zimmermann (red.), Warszawa 2017,
240. Stomma S., *Fikcja winy*, Państwo i Prawo, 1947 , nr 3,

241. Strelau J. (red.), *Podstawy psychologii dla nauczycieli*, Warszawa 1981,
242. Stubel C., *System des Allgemeinen peinlichen Rechts Bd.2*, Lipsk 1795,
243. Studnicki F., *Znajomość i nieznajomość prawa*, Państwo i Prawo, 1962, nr 4,
244. Sutherland E. H., *On Analyzing Crime*, Chicago 1973,
245. Szpor G., *Jawność i jej ograniczenia. Tom I. Idee i pojęcia*, Warszawa 2016,
246. Szyszkowska M., *Europejska filozofia prawa*, Warszawa 1993,
247. Śliwiński S., *Polskie prawo karne materialne. Część ogólna*, Warszawa 1946,
248. Śliwowski J., *Prawo karne*, Warszawa 1979,
249. Tarapata S., *O (nie)istotności roli przebiegu przyczynowego w procesie obiektywnego i subiektywnego przypisywania sprawstwa skutkowego czynu zabronionego - uwagi na marginesie Wyroku SA w Krakowie z dnia 1 marca 2016 roku, sygn. akt II AKA 202/15*, Acta Iuris Stetinensis, 2018, nr 1 (21),
250. Tarapata S., *Obiektywna czy subiektywna przewidywalność? Głos w sprawie sporu dotyczącego nieświadomej nieumyślności*, Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych, 2015, nr 19/1,
251. Tarapata S., *Problemy z przypisaniem odpowiedzialności karnej za przestępstwo z art. 107 § 1 k.k.s. w przypadku urządzania i prowadzenia gry hazardowej na podstawie udzielonego zezwolenia*, Palestra, 2026, nr 03,
252. Tarnawski M., *Kodeks karny z 1969, założenia a rzeczywistość - wybrane problemy prawne i aksjologiczne [w:] O prawo karne oparte na zasadach sprawiedliwości, prawach człowieka i miłosierdziu. Materiały z sympozjum nt. reformy prawa karnego zorganizowanego przez sekcję nauk prawnych KUL w Kazimierzu n Wisłą w dniach 28-30 IV 1988 r.*, A. Strzembosz (red.), Lublin 1988,
253. Teszner K., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, L. Etel (red.), Gdańsk 2020,
254. Till E., *Nauki ogólne austriackiego prawa prywatnego*, Lwów 1911,
255. Tomaszewski T. (red.), *Psychologia*, Warszawa 1977,
256. Tomaszewski T., *Struktura zachowania [w:] Psychologia czynności. Nowe perspektywy*, I. Kurcz, D. Kądziaława (red.), Warszawa 2002,
257. Uruszczak W., *Statuty Kazimierza Wielkiego jako źródło prawa polskiego*, Studia z Dziejów Państwa i Prawa Polskiego, Kraków 1993,
258. Verseveld A., *The Theory of Mistake of Law-Excusing Perpetrators of International Crimes*, Haga 2012,

259. Wagner A., *Three Extracts on Public Finance*; [w:] *Classics in the theory of public finance*, R.A. Musgrave, A.T. Peacock (red.), Nowy Jork 1958,
260. Walter T., *Der Kern und Strafrechts*, Tubinga 2006,
261. Warylewski J., *Kontratypy w polskim prawie karnym*, dostęp online: <http://arche1.warylewski.com.pl/kontra.htm>, dostęp w dniu 26.08.2022 r.,
262. Warylewski J., *Prawo karne. Część ogólna*, Warszawa 2017,
263. Waszczyński J., *Wina a prewencyjny aspekt kary* [w:] *Problemy odpowiedzialności karnej. Księga ku czci profesora Kazimierza Buchały*, Z. Cwiakalski, M. Szewczyk, S. Waltoś, A. Zoll (red.), Kraków 1994,
264. Waśkowski E., *Teoria wykładni prawa cywilnego: metodologia dogmatyki cywilistycznej w zarysie*, Warszawa 1936,
265. Wąsek A., *Ewolucja prawokarnego pojęcia winy w powojennej Polsce*, Przegląd Prawa Karnego, 1990, nr 4,
266. Wąsek A., *Kodeks karny. Komentarz, t. I i II*, O. Górniok, S. Hoc, M. Kalitowski, S. M. Przyjemski, Z. Sienkiewicz, J. Szumski, L. Tyszkiewicz, A. Wąsek (red.), Gdańsk 2005,
267. Weinstein D., Weinstein M.A., *The Sociology of Nonknowledge: a Paradigm*, Research in Sociology of Knowledge, Sciences and Art, 1978, nr 1,
268. Wessels J., Beulke W., *Strafrechts. Allgemeiner Teil, Die Straftat und ihre Aufbau*, Heidelberg 2007,
269. Wessels J., *Strafrechts Allgemeiner Teil*, Heidelberg 1987,
270. Wielgolewska A., Piaseczny A., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012,
271. Wierczyński G., *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*, Warszawa 2016,
272. Wilk L., *Prawo karne skarbowe jako instrument egzekwowania podatków*, Palestra, 2010, nr 3,
273. Wilk L., *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006,
274. Wilk L., *Zasada priorytetu egzekucji nad represją w prawie karnym skarbowym*, Prokuratura i Prawo, 2012, nr 7-8,
275. Williams G., *Criminal Law. The General Part*, Londyn 1961,
276. Wojtczak S., *Zasady techniki prawodawczej - luka w prawie? Państwo i Prawo*, 2005, nr 1,

277. Wojtyczek K., *Granice ingerencji ustawodawczej w sferę praw człowieka w Konstytucji RP*, Kraków 1999,
278. Wolter W., *Funkcja błędu w prawie karnym*, Warszawa 1965,
279. Wolter W., *Nauka o przestępstwie*, Warszawa 1973,
280. Wolter W., *Nauka o przestępstwie. Analiza prawnicza na podstawie przepisów części ogólnej kodeksu karnego z 1969 r.*, Warszawa 1973,
281. Wolter W., *O kontratypach i braku społecznej szkodliwości czynu*, Państwo i Prawo, 1963, nr 10,
282. Wolter W., *Zarys systemu prawa karnego. Część ogólna. Tom I*, Kraków 1933,
283. Wołodkiewicz W. (red.), *Prawo Rzymskie. Słownik Encyklopedyczny*, Warszawa 1986
284. Woźniakowska-Fajsk D., *Edukacja prawna - możliwości, szanse, bariery*, Warszawa 2012,
285. S. Wronkowska, *O cechach języka tekstów prawnych*, [w:] *Język polskiej legislacji, czyli zrozumiałość przekazu a stosowanie prawa*, Materiały z konferencji zorganizowanej przez Komisję Kultury i Środków Przekazu oraz Komisję Ustawodawczą, Warszawa, 2007
286. Wronkowska S., *Jednostka a władza prawodawcza. Przyczynek do dyskusji* [w:] *O prawach człowieka w podwójną rocznicę Paktów. Księga pamiątkowa A. Michalskiej*, T. Jasudowicz, C. Mik (red.), Toruń 1996,
287. Wronkowska S., *Proces prawodawczy dwóch dekad - sukcesy i niepowodzenia*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, 2009, nr 2,
288. Wronkowska S, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań, 2001,
289. Wronkowska S., *Zasady przyzwoitej legislacji w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego* [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, M. Zubik (red.), Warszawa 2006,
290. Wróbel A., *Komentarz aktualizowany do ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego*, komentarz do art. 81(a), Warszawa, 2018,
291. Wróbel W., *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz. Tom I. Komentarz do art. 1-116 k.k.*, Warszawa 2012,
292. Wróbel W., Zoll A., *Polskie prawo karne. Część ogólna*, Kraków 2010,
293. Wróblewski B., *Język prawny i prawniczy*, Kraków 1948,
294. Wróblewski J., *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Wrocław, 1990,

295. Zacher L. W., *Spółeczeństwo wiedzy/niewiedzy w budowie (trendy, konteksty, działania)* [w:] *Kreowanie społeczeństwa niewiedzy*, A. Jabłoński, J. Szymczyk, M. Zemło (red.), Lublin 2015,
296. Zakrzewski P., *Stopniowanie winy w prawie karnym*, Warszawa 2016,
297. Zalański T., *Zasada prawidłowej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008,
298. Zalewski W., *Administratywizacja prawa karnego* [w:] „*Administratywizacja*” *prawa karnego czy „kryminalizacja” prawa administracyjnego*, M. Bogusz, W. Zalewski (red.), Gdańsk 2021,
299. Zalewski W., *Kontrologia - przyszłość prawa karnego i kryminologii?* [w:] *Aktualne problemy i perspektywy prawa karnego*, red. M. Mozgawa, P. Poniatowski, K. Wala, Warszawa 2022,
300. Zalewski W., *Kształt dyrektyw wymiaru kary miarą zaufania do sądów*, [w:] *Współczesne oblicze prawa karnego, prawa wykroczeń, kryminologii i polityki kryminalnej. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Violetcie Konarskiej-Wrzošek*, J. Bojarski, N. Daško, J. Lachowski, T. Oczkowski, A. Ziółkowska (red.), Warszawa 2023,
301. Zalewski W., *Nieświadomość bezprawności - historyczna perspektywa politycznokryminalna*, Gdańskie Studia Prawnicze. Dwadzieścia lat Gdańskich Studiów Prawniczych. Tom XXXVIII, Gdańsk 2017,
302. Zalewski W., *Odpowiedzialność podmiotu zbiorowego w prawie karnym - w poszukiwaniu racjonalności*, Gdańskie Studia Prawnicze, Tom XXXVII, Gdańsk 2017,
303. Zawłocki R., *Funkcjonowanie systemu kar w teorii i praktyce*, [w:] *Aktualne problemy i perspektywy prawa karnego*, red. M. Mozgawa, P. Poniatowski, K. Wala, Warszawa 2022,
304. Zawłocki R., *Karygodność przestępstwa gospodarczego*, [w:] *System prawa karnego. Nauka o przestępstwie. Wyłączenie i ograniczenie odpowiedzialności karnej*, L. K. Paprzycki (red.), Warszawa 2016,
305. Zawłocki R., *Pojęcie i funkcje społecznej szkodliwości czynu w prawie karnym*, Warszawa 2007,
306. Zawłocki R., *Pojęcie i istota deliktu administracyjnego*, *Monitor Prawniczy*, 2018, nr 1,
307. Zawłocki R., *Przestępstwo i jego struktura* [w:] *System Prawa Karnego, t. 3. Nauka o przestępstwie: zasady odpowiedzialności*, R. Dębski (red.), Warszawa 2017,

308. Zawłocki R., *Traktat o złej sprawiedliwości*, Warszawa 2024,
309. Zgoliński I. (red.), *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2021,
310. Zieliński M., *Dostęp do Internetu jako prawo człowieka? W sprawie potrzeby nowej wolności w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Przegląd Sejmowy, 2013, nr 4(117),
311. Zimbardo P., *Psychologia i życie*, J. Łuczyński, J. Radzicki, J. Suchecki (red.), przeł. E. Czerniawska, Warszawa 1999,
312. Zoll A. (red.), *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz, t. I*, Warszawa 2007,
313. Zoll A., [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Tom I. Część I*. W. Wróbel, A. Zoll (red.), Warszawa 2016,
314. Zoll A., [w:] *Komentarz do kodeksu karnego. Część ogólna*, K. Buchała, Z. Ćwiąkański, M. Szewczyk, A. Zoll (red.), Warszawa 1990,
315. Zoll A., *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz. Tom I. Komentarz do art. 1-116 k.k.*, Warszawa 2012,
316. Zoll A., *Kodeks karny. Komentarz do Części szczególnej, t. II i II*, A. Zoll (red.), Kraków 1999,
317. Zoll A., *Komentarz do kodeksu karnego. Część ogólna*, K. Buchała, Z. Ćwiąkański, M. Szewczyk, A. Zoll (red.), Warszawa 1990,
318. Zoll A., *Komentarz, Kodeks karny. Część Ogólna. Komentarz. Tom I. Komentarz do art. 1-116 k.k.*, Warszawa 2012,
319. Zoll A., *Kwalifikacja prawna czynu i wina niepoczytalnego sprawcy* [w:] *Okoliczności wyłączające winę: materiały VI Bielańskiego Kolokwium Karnistycznego*, J. Majewski (red.), Toruń 2019,
320. Zoll A., *O normie prawnej z punktu widzenia prawa karnego*, *Krakowskie Studia Prawnicze*, 1990, t. XXIII,
321. Zoll A., *Odpowiedzialność karna lekarza za niepowodzenie w leczeniu*, Warszawa 1988,
322. Zoll A., *Ogólne zasady odpowiedzialności karnej w projekcie kodeksu karnego*, *Państwo i Prawo*, 1990, nr 10,
323. Zoll A., *Okoliczności wyłączające bezprawność czynu*, Warszawa 1982,
324. Zoll A., *W sprawie kontratypów. Polemika z artykułem T. Kaczmarka*, *Państwo i Prawo*, 2009, nr 4,
325. Zoll A., Wróbel W. (red.), *Kodeks karny. Część ogólna. Tom I. Część I. Komentarz do art. 1-52, wyd. V*, Warszawa 2016,

326. Zubik M., Sokolewicz W., [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom I*, L. Garlicki (red.), Warszawa 2016,
327. Żółtek S., *Znaczenie normatywne ustawowych znamion typu czynu zabronionego. Z Zagadnień semantycznej strony zakazu karnego*, Warszawa 2017.

2. Akty prawne

1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. 1997, nr. 78, poz. 483,
2. Dyrektywa 98/34/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 22 czerwca 1998 r. ustanawiająca procedurę udzielania informacji w dziedzinie norm i przepisów technicznych oraz zasad dotyczących usług społeczeństwa informacyjnego, Dz.U. L 204 z dnia 21 lipca 1998 r.,
3. Dyrektywa Rady 2006/96/WE z 20 listopada 2006 r. dostosowująca niektóre dyrektywy w dziedzinie swobodnego przepływu towarów, w związku z przystąpieniem Bułgarii i Rumunii, Dz.U. UE.L.98.204.37,
4. Ustawa karna skarbową z 2 sierpnia 1926 r., Dz.U. 1926 nr 105 poz. 609,
5. Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 11 lipca 1932 r. Kodeks karny, Dz. U. 1932, nr 60, poz. 571,
6. Ustawa z 13 kwietnia 1960 r. - Ustawa karna skarbową, Dz.U. 1960, nr 21, poz. 123,
7. Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny, Dz.U. 2025, poz. 1071,
8. Ustawa z 19 kwietnia 1969 r. - Kodeks karny, Dz.U. z 1969, nr 13, poz. 94,
9. Ustawa karna skarbową z 26 października 1971 r., Dz.U. 1971, nr 28, poz. 260,
10. Ustawa z 23 maja 1991 r. o organizacjach pracodawców , Dz.U. 2025, poz. 423,
11. Ustawa z 26 lipca 1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. 2026, poz. 592,
12. Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 2026, poz. 554,
13. Ustawa z 8 sierpnia 1996 o Radzie Ministrów, Dz.U. 2025, poz. 780,
14. Ustawa z 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny, Dz.U. 2025, poz. 383,
15. Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa, Dz.U. 2026, poz. 622,
16. Ustawa z 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej, Dz.U. 2025, poz. 1275,
17. Ustawa z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, Dz.U. 2024, poz. 199,

18. Ustawa z 10 września 1999 r., Kodeks karny skarbowy, Dz.U. 2025, poz. 633,
19. Ustawa z 20 lipca 2000 roku o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, Dz.U. 2019, poz. 1461,
20. Ustawa z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, Dz.U. 2024, poz. 18,
21. Ustawa z 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz.U. 2022, poz. 902,
22. Ustawa z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i wolontariacie, Dz.U. 2025, poz. 1338,
23. Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. 2025, poz. 775,
24. Ustawa z 7 lipca 2005 o działalności lobbingskiej w procesie stanowienia prawa, Dz.U. 2025, poz. 677,
25. Ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz.U. 2026 r., poz. 412,
26. Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. 2025, poz. 1483,
27. Ustawa z 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych, Dz.U. 2025, poz. 595,
28. Ustawa z 8 października 2010 r. o współpracy Rady Ministrów z Prezydentem Rzeczypospolitej Polskiej oraz Sejmem i Senatem w sprawach związanych z członkostwem Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej, Dz.U. 2024, poz. 1379,
29. Ustawa z 24 lipca 2015 r. o Radzie Dialogu Społecznego i innych instytucjach dialogu społecznego, Dz.U. 2018, poz. 2232,
30. Ustawa z 5 sierpnia 2015 r. o nieodpłatnej pomocy prawnej, nieodpłatnym poradnictwie obywatelskim oraz edukacji prawnej, Dz.U. 2025, poz. 317,
31. Ustawa z 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców, Dz.U. 2025, poz. 1480,
32. Ustawy z 31 lipca 2019 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia obciążeń regulacyjnych, Dz.U. 2019, poz. 495,
33. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, Dz.U. 2026, poz. 300,
34. Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z 16 maja 2019 r. w sprawie podstaw programowych kształcenia w zawodach szkolnictwa branżowego oraz dodatkowych umiejętności zawodowych w zakresie wybranych zawodów szkolnictwa branżowego, Dz.U. 2019, poz. 991,
35. Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 12 sierpnia 2021 r., w sprawie kontroli celno-skarbowej niektórych wyrobów akcyzowych, Dz.U. 2021, poz. 1636,
36. Uchwała Senatu Rzeczypospolitej Polskiej z 23 listopada 1990 r. Regulamin Senatu, M.P. 2025, poz. 1251,

37. Uchwała Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z 30 lipca 1992 r. Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej M.P. 2022, poz. 990,
38. Uchwała nr 190 Rady Ministrów z 29 października 2013 r. Regulamin pracy Rady Ministrów, M.P. 2026, poz. 404,
39. Model Penal Code, Official Draft and Explanatory Notes, Philadelphia 1985.

3. Orzecznictwo sądowe

1. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 29 marca 1994 r., K 13/93, OTK 1994/1/6,
2. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 24 maja 1994 r. K 1/94, OTK 1994/1/10,
3. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 18 października 1994 r., K 2/94, OTK 1994/2/36,
4. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 15 marca 1995 r., K 1/95, OTK 1995/1/7,
5. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 28 grudnia 1995 r., K 28/95, OTK 1995/3/21,
6. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 3 grudnia 1996 r., K 25/95, OTK 1996/6/52,
7. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 25 listopada 1997 r., K 26/97, OTK 1997/5-6/64,
8. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 16 czerwca 1998 r., U 9/97, OTK ZU Nr 4/1998, poz. 51,
9. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 3 listopada 1998 r., K 12/98, OTK 1998/6/98,
10. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 5 stycznia 1999 r., K 27/98, OTK 1999/1/1,
11. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 20 grudnia 1999 r., K 4/99, OTK 1999/7/165,
12. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 10 lipca 2000 r., SK 21/99, OTK 2000/5/144,
13. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 25 kwietnia 2001 r., K 13/01, OTK 2001/4/81,
14. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 7 maja 2001 r., K 19/00, OTK 2001/4/82,
15. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 14 września 2001 r., SK 11/00, OTK 2001/6/166,
16. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12 listopada 2001 r., P 2/01, OTK 2001/8/249,
17. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 30 października 2001 r., K 33/00, OTK 2001/7/217,
18. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 9 kwietnia 2002 r., K 21/01, OTK-A2002/2/17,
19. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 21 maja 2002 r., K 30/01, OTK-A 2002/3/32,
20. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK-A 2002/3/33,
21. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 26 listopada 2003 r., SK 22/02, OTK-A 2003/9/97,
22. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 5 maja 2004 r., P 2/03, OTK-A 2004/5/39,

23. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 r., K 4/03, OTK-A 2004/5/41,
24. Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 7 lipca 2004 r., SK 69/03, OTK-A 2004/7/75,
25. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 15 lutego 2005 r., K 48/04, OTK-A 2005/2/15,
26. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 17 maja 2005 r., P 6/04, OTK-A 2005/5/50,
27. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 4 kwietnia 2006 r., K 11/04, OTK-A 2006/4/40,
28. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 19 kwietnia 2006 r., K 6/06, OTK-A 2006/4/45,
29. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 15 stycznia 2007 r., P 19/06, OTK ZU nr 1/A/2007, poz. 2,
30. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 22 września 2009 r., SK 3/08, OTK-A 2009/8/125,
31. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 14 października 2009 r., Kp 4/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 134,
32. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 16 marca 2011 r., K 35/08, OTK-A 2011/2/10,
33. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12 kwietnia 2011 r., P 90/08, OTK-A 2011/2/21,
34. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 19 maja 2011 r., K 20/09, OTK-A 2011/4/35,
35. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 15 lipca 2013 r., K 7/12, OTK-A 2013/6/76,
36. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 7 maja 2014 r., K 43/12, OTK-A 2014/5/50,
37. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 19 lipca 2014 r., P 49/13, OTK-A 2014/7/79,
38. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 10 lutego 2015 r., P 10/11, OTK-A 2015/2/13,
39. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 28 października 2015 r., K 21/14, OTK-A 2015/9/152,
40. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 28 czerwca 2016 r., SK 31/14, OTK-A 2016/51,
41. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich z 4 lipca 1973 r. 1/73 Westzucker GmbH v Einfuhr, ECLI identifier: ECLI:EU:C:1973:78,
42. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 14 października 1999 r. C-104/97 (Atlanta v. Wspólnota Europejska), ECR 1999 I-06983,
43. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 28 października 2010 r., SGS Belgium i in., C-367/09, EU:C:2010:648, pkt 61,
44. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 29 marca 2011 r. w sprawie C-352/09 P ThyssenKrupp Nirosta przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-23591,
45. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 28 czerwca 2012 r., Caronna, C-7/11, EU:C:2012:396,

46. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 11 lipca 2014 r., T-541/08, Sasol i in. P-ko Komisji Europejskiej,
47. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302,
48. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 2 lutego 2021 r. w sprawie DB p-ko Consob, C-481/19, ECLI: ECLI:EU:C:2021:84.
49. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 24 marca 2021 r., Prefettura Ufficio territoriale del governo di Firenze, C-870/19 i C-871/19, EU:C:2021:233,
50. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 14 października 2021 r., Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării și Administrației, C-360/20, EU:C:2021:856,
51. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 16 lutego 2022 r., w sprawie Węgry p. PE i RUE, C-156/21, ECLI identifier: ECLI:EU:C:2022:97,
52. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 13 października 2022 r., Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika, C-1/21, EU:C:2022:788,
53. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 4 maja 2023 r., w sprawie C-97/21 (MV-98), ECLI: ECLI:EU:C:2023:371,
54. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 17 maja 2023 r. w sprawie C-418/22 (SA Cezam), Dz.U.U.E.C.2023.235.6,
55. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 13 lipca 2023 r. w sprawie C-615/21, Nepfeny-Toll, Dz.U.U.E.C.2023.329.2.
56. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 10 września 2024 r., Neves 77 Solutions, C-351/22, EU:C:2024:723,
57. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 27 lutego 2025 r. w sprawie C-277/24, Ajdak, Dz.U.U.E.C.2025.2175,
58. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 30 kwietnia 2025 r. w sprawie C-278/24 (Genzyński), Dz.U.U.E.C.2024.4447,
59. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 25 czerwca 2025 r. w połączonych sprawach C-555/23 (Makeleio) C-556/23 (Zougla SA/ESR), EU: C/2025/4429,
60. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 25 czerwca 2025 r. w połączonych sprawach C-555/23 (Makeleio) C-556/23 (Zougla SA/ESR), EU: C/2025/4429,

61. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 1 sierpnia 2025 r. w sprawie C-544/23 Sprawa C-544/23, BAJI Trans, EUR-Lex - 62023CA0544,
62. Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z 8 czerwca 1976 r. w sprawie Engel i Inni p. Holandii, 5100/71, ECLI:CE:ECHR:1976:0608JUD000510071.
63. Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z 23 listopada 2006 r., C-97/21 Jussila p. Finlandii, LEX nr 520292795.
64. Uchwała Sądu Najwyższego z 31 sierpnia 1989 r., III PZP 37/89, OSNCP 9/90, poz. 108,
65. Uchwała Sądu Najwyższego w składzie 7 sędziów z 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003/9-10/75,
66. Uchwała Sądu Najwyższego w składzie 7 sędziów z 19 stycznia 2017 r., I KZP 17/16, OSNKW 2017/2/7,
67. Wyrok Sądu Najwyższego z 19 stycznia 1953 r., I K 295/53, Państwo i Prawo, 1954, nr 2,
68. Wyrok Sądu Najwyższego z 3 października 1962 r., II K 1296/60, BISN 1963, nr 1, poz. 7,
69. Wyrok Sądu Najwyższego z 6 lutego 1973 r., V KRN 569/72, LEX nr 20854,
70. Wyrok Sądu Najwyższego z 24 stycznia 1974 r., II CR 761/73, OSPiKA 11/75, poz. 238,
71. Wyrok Sądu Najwyższego z 3 lutego 1997 r., II KKN 124/96, OSNKW 1997/5-6/46,
72. Wyrok Sądu Najwyższego z 25 marca 1999 r., III RN 157/98, OSNAPiUS 2000, nr 2, poz. 43,
73. Wyrok Sądu Najwyższego z 9 czerwca 1999 r., III RN 12/99, OSNP 2000, nr 10, poz. 375,
74. Wyrok Sądu Najwyższego z 8 marca 2000 r., III KKN 231/98, OSNKW 2000/5-6/45,
75. Wyrok Sądu Najwyższego z 12 października 2000 r., IV CK 144/00, OSNC 2001/4/60,
76. Wyrok Sądu Najwyższego z 1 grudnia 2000 r., IV KKN 509/98, OSNKW 2001/5-6/45,
77. Wyrok Sądu Najwyższego z 18 maja 2001 r., III RN 95/00, OSNP 2002/1/1,
78. Wyrok Sądu Najwyższego z 26 lipca 2001 r., V KKN 153/01, LEX nr 51846,
79. Wyrok Sądu Najwyższego z 9 maja 2002 r., V KK 21/02, LEX nr 54393,
80. Wyrok Sądu Najwyższego z 4 listopada 2002 r., III KK 58/02, LEX nr 56846,
81. Wyrok Sądu Najwyższego z 1 października 2003, IV KKN 318/01, LEX nr 84460,
82. Wyrok Sądu Najwyższego z 3 października 2003 r., III RN 42/01, OSNP 2004/12/202,

83. Wyrok Sądu Najwyższego z 1 grudnia 2005 r., IV KK 122/05, OSNKW 2006, z. 2, poz. 19,
84. Wyrok Sądu Najwyższego z 3 października 2006 r., IV KK 290/06, R-OSNKW 2006, poz. 1866,
85. Wyrok Sądu Najwyższego z 12 lipca 2007 r., IV KK 171/07, LEX nr 310235,
86. Wyrok Sądu Najwyższego z 30 sierpnia 2008 r., IV KK 187/11, LEX nr 950442,
87. Wyrok Sądu Najwyższego z 8 marca 2012 r., III CSK 221/11, LEX nr 1164737,
88. Wyrok Sądu Najwyższego z 11 grudnia 2013 r., V KK 133/13, LEX nr 1415515,
89. Wyrok Sądu Najwyższego z 12 października 2016 r., V KK 153/16, LEX nr 215447,
90. Wyrok Sądu Najwyższego z 8 lutego 2017 r., III KK 226/16, LEX nr 2224610,
91. Wyrok Sądu Najwyższego z 8 marca 2017 r., II FSK 3234/16, LEX nr 23824,
92. Wyrok Sądu Najwyższego z 15 maja 2018 r., III KK 392/17, LEX nr 2553870,
93. Wyrok Sądu Najwyższego z 18 maja 2018 r., III KK 426/17, LEX nr 2556098,
94. Wyrok Sądu Najwyższego z 15 listopada 2018 r., V KK 76/18, LEX nr 2587094,
95. Wyrok Sądu Najwyższego z 4 grudnia 2018 r., II K104/18, LEX nr 2586256,
96. Wyrok Sądu Najwyższego z 5 grudnia 2018 r., V KK 516/17, OSNKW 2019/2/11,
97. Wyrok Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2019 r., IV KK 322/18, LEX nr 2610265,
98. Wyrok Sądu Najwyższego z 3 kwietnia 2019 r., III KK 22/18, LEX nr 2657454,
99. Wyrok Sądu Najwyższego z 17 kwietnia 2019 r., III KK 55/18, LEX nr 2650825,
100. Wyrok Sądu Najwyższego z 11 czerwca 2019 r., III KK 113/18, LEX nr 2687639,
101. Wyrok Sądu Najwyższego z 3 lipca 2019 r., IV KK 143/18, LEX nr 2692099,
102. Wyrok Sądu Najwyższego z 29 listopada 2019 r., IV KK 481/19, LEX nr 2805051,
103. Wyrok Sądu Najwyższego z 13 lutego 2020 r., IV KK 477/19, LEX nr 3260307,
104. Wyrok Sądu Najwyższego z 19 lutego 2020 r., IV KK 572/19, LEX nr 3170269,
105. Wyrok Sądu Najwyższego z 16 marca 2020 r., IV KK 223/19, LEX nr 3260360,
106. Wyrok Sądu Najwyższego z 9 lipca 2020 r., IV KK 185/19, LEX nr 3276695,
107. Wyrok Sądu Najwyższego z 9 września 2020 r., IV KK 705/19, LEX nr 3277117,
108. Wyrok Sądu Najwyższego z 26 listopada 2020 r., V KK 440/19, 3277881,
109. Wyrok Sądu Najwyższego z 18 stycznia 2023 r., V KK 137/22, LEX nr 3515942,
110. Postanowienie Sądu Najwyższego z 21 lutego 1973 r., III CRN 415/72, OSNCP 1/74 poz. 10,

111. Postanowienie Sądu Najwyższego z 14 maja 2003 r., II KK 331/02, OSNwSK 2003/1/969,
112. Postanowienie Sądu Najwyższego z 19 marca 2008 r., II KK 347/07, R-OSNWK 2008, poz. 583,
113. Postanowienie Sądu Najwyższego z 22 listopada 2011 r., IV KK 270/11, LEX nr 1095847,
114. Postanowienie Sądu Najwyższego z 15 lutego 2012 r. II KK 193/12, Biul. SN 2012/9/1,
115. Postanowienie Sądu Najwyższego z 29 listopada 2012 r., II CSK 171/12, LEX nr 1294475,
116. Postanowienie Sądu Najwyższego z 10 lipca 2013 r., II KK 20/13, OSNWK 2013/10/91,
117. Postanowienie Sądu Najwyższego z 5 listopada 2014 r., V KK 162/14, LEX nr 157978,
118. Postanowienie Sądu Najwyższego z 15 stycznia 2015 r., III KK 313/14, LEX nr 1648188,
119. Postanowienie Sądu Najwyższego z 7 listopada 2019 r., III CSK 60/19, LEX nr 2763805,
120. Postanowienie Sądu Najwyższego z 16 marca 2020 r., IV KK 419/19, LEX nr 3228652,
121. Postanowienie Sądu Najwyższego z 1 czerwca 2021, IV K 82/20, Legalis nr 2701115,
122. Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie 7 sędziów z 7 lipca 2014 r., II FPS 1/14, ONSAiWSA 2015/1/3,
123. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23 września 1982 r., II SA 1031/82, ONSA 1982/2, poz. 91,
124. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 15 października 1996 r., SA/Łd 2523/95, LEX nr 27330,
125. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 11 lutego 1998 r., III SA 1678/96, LEX nr 35459,
126. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23 czerwca 1998 r., SA/Sz 1570/97, LEX nr 34724,
127. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 5 sierpnia 1998 r., I SA/Ka 2183/96, LEX nr 38656,

128. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 16 czerwca 1999 r., SA/Sz 1165/98, Rachunkowość- Poradnik praktyczny, 2000, nr 6,
129. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 1 października 1999 r., III SA 7458/98, LEX nr 39722,
130. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 listopada 1999 r., I SA/Łd 1429/97, LEX nr 40541,
131. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 grudnia 1999 r., IV SA 2028/97, LEX nr 48735,
132. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 grudnia 1999 r., V SA 946/99, LEX nr 49950,
133. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 marca 2000 r., SA/Gd 2072/97, LEX nr 41534,
134. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 sierpnia 2000 r., V SA 2497/99, LEX nr 49959,
135. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 lutego 2006 r., I FSK 1074/05, ONSAiWSA 2006/5/136,
136. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 czerwca 2011 r., I GSK 404/10, LEX nr 1082424,
137. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 grudnia 2011 r., I GSK 600/10, LEX nr 1134264,
138. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 czerwca 2015 r., I FSK 533/15, LEX nr 1783259,
139. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 1 grudnia 2015 r., II FSK 2386/13, LEX nr 1988446,
140. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13 kwietnia 2018 r., II FSK 951/16, LEX nr 2494279,
141. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 stycznia 2021 r., I FSK 1311/20, LEX nr 3148692,
142. Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 29 listopada 2006 r., II AKa 96/06, LEX nr 297315,
143. Wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z 13 grudnia 2012, II AKa 256/12, LEX nr 1307473,
144. Wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 18 grudnia 2012 r., II AKa 159/12, LEX nr 1321946,

145. Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 26 października 2018 r., II AKa 231/18, LEX nr 2677073,
146. Postanowienie Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 3 grudnia 1998 r., II AKz 53/98, LEX nr 35274,
147. Postanowienie Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 21 marca 2012 r., II AKz 161/12, LEX nr 1171015,
148. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 20 lutego 2013 r., VII SA/Wa 2542/12, LEX nr 1324162,
149. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 11 grudnia 2015 r., I SA/Po1767/15, LEX nr 1946601,
150. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 1 marca 2016 r., I SA/Wr 1991/15, LEX nr 201420.
151. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 20 marca 2017 r., II SA/Kr 1393/16, LEX nr 2286158,
152. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 8 października 2018 r., II Sa/Kr 852/18, LEX nr 2567070,

4. Inne źródła

1. Aker J., *Zagadnienie błędu na tle polskiego prawa karnego (art. 14 i art. 20 k.k.)*, Gazeta Sądowa Warszawska z 12 kwietnia 1937, nr 15,
2. Centrum Badania Opinii Społecznej, *Komunikat z badań Centrum Badania Opinii Społecznej nr BS/104/2013*, Warszawa 2013,
3. Główny Urząd Statystyczny, *Rejestracje i upadłości przedsiębiorstw w I kwartale 2023 r.*, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/podmioty-gospodarcze-wyniki-finansowe/przedsiębiorstwa-niefinansowe/rejestracje-i-upadlosci-przedsiębiorstw-w-iv-kwartale-2023-roku,29,20.html>, dostęp w dniu 24.06.2024 r.,
4. Grant Thornton, *Barometr prawa. Analiza stabilności otoczenia prawnego w polskiej gospodarce - edycja 10*, Warszawa 2024, dostęp online: <https://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2024/03/Barometr-prawa-2024.pdf>, dostęp w dniu 29.06.2024 r.,
5. http://www.rjp.pan.pl/index.php?option=com_content&view=article&id=71: sprawozdanie-o-stanie-ochrony-jzyka-polskiego-za-lata-2003-2004&catid=42&Itemid=75, dostęp w dniu 25.02.2022 r.
6. http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/page.xsp/prace_sejmu, dostęp w dniu 29.06.2024 r.,

7. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:52016DC0615>, dostęp w dniu 29.06.2024 r.,
8. <https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe> oraz <https://www.gov.pl/web/finanse/ostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe>, dostęp w dniu 12.07.2025 r.,
9. <https://prawo.gazetaprawna.pl/artykuly/664443,nie-interesuja-nas-zmiany-w-prawie-a-to-jest-szkodliwe.html>, dostęp w dniu 24.06.2024 r.,
10. <https://rjp.pan.pl/dzialalno-rady-w-zwizku-z-ustaw-o-jzyku-polskim?view=article&id=1835:sprawozdania-o-stanie-ochrony-jezyka-polskiego&catid=100>, dostęp w dniu 24.06.2024 r.,
11. <https://static.pb.pl/atta/2912-raport-gt-barometr-stabilnosci-otoczenia-prawnego-2016.pdf>, dostęp w dniu 27.06.2024 r.
12. <https://www.gov.pl/web/finanse/wplywy-budzetowe>, dostęp w dniu 12.07.2025 r.,
13. J. Kochanowski, *Jak powinno być tworzone prawo w Polsce? Reforma procesu stanowienia prawa - Rada Stanu. Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich na zebraniu Polskiego Towarzystwa Legislacji w dniu 18.04.2008 r.*,
14. Kantar Public - *Czy Polacy rozumieją Polski Ład? Raport z badania realizowanego w ramach Barometru Opinii*, Styczeń 2022, <https://www.kantarpublic.com/pl/pliki-archiwum>, dostęp w dniu 7.06.2024 r.,
15. *Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady Europejskiej i Rady: Lepsze stanowienie prawa: silniejsza Unia dzięki lepszym wynikom*, Bruksela, 14.09.2016 r., COM(2016) 615 final, dostęp online <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0615&from=PL> dostęp w dniu 14.07.2025 r.,
16. Krajowa Informacja Skarbowa, *Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2023 r.*, Bielsko Biała 2024, <https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja+o+dzia%C5%82aln%C5%9Bci+Krajowej+Informacji+Skarbowej+w+2023+roku>, dostęp w dniu 14.07.2025 r.
17. Maison&Parners, *Raport Bariery prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce*, Warszawa 2017, http://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2017/07/otn4e9_BadanieBarieryprowadzeniadzialalnoscigosp.wPolsce.pdf, dostęp w dniu 14.07.2025 r.,

18. *Mandelkern Group on Better Regulation, Final Report*, 2001, dostęp online: https://www.legislationline.org/download/action/download/id/2239/file/EU_MandelkernGroup_BetterReg_2001.pdf dostęp w dniu 24.06.2024 r.,
19. Naczelna Rada Adwokacka, *Postrzeganie zawody adwokata w opinii Polaków i adwokatów. Raport z badań ilościowych i jakościowych dla Naczelnej Rady Adwokackiej*, Warszawa 2019,
20. Pismo Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 29 grudnia 2020 r., BMI1.0123.1881.2020,
21. Poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych z 31 lipca 2019 r., druk sejmowy nr 3756 Sejmu VIII kadencji,
22. Poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych oraz niektórych innych ustaw z 30 sierpnia 2019 r., druk sejmowy nr 3843 Sejmu VIII kadencji,
23. Program „Lepsze regulacje 2015” przyjęty przez Radę Ministrów uchwałą nr 13/2013 z 22 stycznia 2013 r.,
24. Raport „Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2021 r.” Bielsko-Biała 2022, dostęp online: [https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja+o+dzia%C5%82aln%C5%9Bci+KIS +w+2021+r](https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja+o+dzia%C5%82aln%C5%9Bci+KIS +w+2021+r;); dostęp w dniu 28.06.2024 r.,
25. Senacki projekt ustawy o zmianie ustawy o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych z 15 lipca 2019 r., druk sejmowy nr 3720 Sejmu VIII kadencji,
26. Skorupka S, Auderska H., Łempicka Z. (red.), *Mały słownik języka polskiego*, Warszawa 1968,
27. Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – kodeks karny oraz niektórych innych ustaw z 5 listopada 2013 r., dostęp on-line: <https://archibip.ms.gov.pl/pl/dzialalnosc/komisje-kodyfikacyjne/komisja-kodyfikacyjna-prawa-karnego/komisja-kodyfikacyjna-prawa-karnego-2009-2013/> dostęp w dniu 14.07.2025 r.,
28. Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 3018, Sejm VII kadencji,
29. Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 3018, Sejm VII kadencji.

- <http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/DF7F3E40F8BB6D74C1257DB2004373FC/%24File/3018.pdf> dostęp w dniu 24.06.2024 r,
30. Uzasadnienie Rady Ministrów RP do projektu ustawy - Kodeks karny skarbowy [w:] *Kodeks karny skarbowy z wprowadzeniem J. Sobczaka*, Warszawa 1999,
31. Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia obciążeń regulacyjnych, druk sejmowy nr 3622 z 12.07.2019 r., s. 52, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3622>, dostęp w dniu 24.06.2024 r.,
32. VIII kadencja Sejmu RP, druk sejmowy nr 1183, Warszawa 2016,
33. Walencik I., *Przywykliśmy do tego, że mamy złe prawo*, Rzeczpospolita z 17 stycznia 2011 r.,
34. Wołodkiewicz W. (red.), *Prawo Rzymskie. Słownik Encyklopedyczny*, Warszawa 1986,
35. Wronkowska S., *O cechach języka tekstów prawnych*, [w:] *Język polskiej legislacji, czyli zrozumiałość przekazu a stosowanie prawa*, Materiały z konferencji zorganizowanej przez Komisję Kultury i Środków Przekazu oraz Komisję Ustawodawczą, Warszawa, 2007,
36. Wytyczne do przeprowadzenia oceny wpływu oraz konsultacji publicznych w ramach rządowego procesu legislacyjnego wydane przez Ministerstwo Gospodarki, dostęp on-line https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwinqJ32mfXsAhXaQUEAHZODA3wQFjACegQIAxAC&url=https%3A%2F%2Fwww.ekonomiaspoleczna.gov.pl%2Fdownload%2Ffiles%2FPrawo%2FWytyczne_OW_na_RM_edyt.docx&usg=AOvVaw1hjrFvnUIqN3dSbWD7HH6U, dostęp w dniu 17.05.2022 r.,
37. Zasady konsultacji przeprowadzanych podczas przygotowywania dokumentów rządowych Ministerstwa Gospodarki z sierpnia 2009 r., dostęp on-line <https://docplayer.pl/195768-Zasady-konsultacji-przeprowadzanych-podczas-przygotowywania-dokumentow-rzadowych.html>, program „Reforma Regulacji” prowadzony przez administrację rządową, dostęp w dniu 27.06.2024 r.,
38. Zoll A., *Główne grzechy w funkcjonowaniu państwa*, Referat wygłoszony na konferencji w Pałacu Prezydenckim pt. *Czy Polska jest państwem prawnym?* w dniu 15.10.2004 r.

X. WYKAZ DIAGRAMÓW

Badania I:

1. Diagram 1. Staż pracy badanych w obecnym zawodzie,
2. Diagram 2. Okres praktyki badanych w sprawach karnoskarbowych,
3. Diagram 3. Czy wg Pani/Pana, obecnie obowiązująca regulacja prawna dotycząca błędu co do karalności opisana w kodeksie karnym skarbowym (art. 10§4 k.k.s.) jest:,
4. Diagram 4. Jeżeli w pytaniu nr 3 oznaczono odpowiedź drugą, tj. „wymagająca zmian”, to jakich elementów powinny one dotyczyć? (możliwość wielokrotnego wyboru),
5. Diagram 6. Czy nieznajomość prawa podatkowego (finansowego) lub wątpliwości co do jego interpretacji są okolicznościami podnoszonymi przez podatników/sprawców w toku postępowań karnoskarbowych?
6. Diagram 7. Czy Pani/Pan podziela te wątpliwości co do nieznajomości/interpretacji prawa podatkowego (finansowego), które zgłaszał podatnik/sprawca?
7. Diagram 8. Czy w swojej praktyce spotkał/a się Pani/Pan z przypadkiem usprawiedliwionej nieświadomości karalności? Jeśli tak to jaki był wynik tej sprawy/tych spraw? (Możliwość wielokrotnego wyboru),
8. Diagram 9. Czy Pani/a zdaniem stan obowiązującego prawa podatkowego (finansowego) ma wpływ na świadomość podatników co do karalności poszczególnych zachowań?
9. Diagram 10. Czy w Pani/Pana przekonaniu podatnicy wykazują należyłą staranność w zakresie poznania obowiązków o charakterze podatkowym (finansowym), jakie na nich spoczywają?
10. Diagram 11. Czy zdarzyło się Pani/Panu w toku prowadzenia/badania sprawy zagadnienie prawne z zakresu prawa podatkowego (finansowego), które budziło Pani/Pana wątpliwość?
11. Diagram 12. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie z Diagramu 11, jakimi sposobami próbował/a Pani/Pan rozwiązać wątpliwości? (Możliwość wielokrotnego wyboru),
12. Diagram 13. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie 14, co było powodem niejasności/wątpliwości?
13. Diagram 14. Czy błąd co do karalności, o którym mowa w art. 10§4 k.k.s. w praktyce występuje w takim zakresie, jaki zakłada kodeks karny skarbowy?

14. Diagram 15. Czy błąd co do prawa w kodeksie karnym skarbowym słusznie różni się od instytucji błędu co do prawa ujętej w kodeksie karnym?
15. Diagram 16. Czy instytucje błędu co do prawa ujęte w kodeksie karnym i kodeksie karnym skarbowym powinny zostać ujednolicone? Jeśli tak, to w którym kierunku?

Badania II:

1. Diagram 1. Jaki jest Pani/Pana wiek?
2. Diagram 2. Jakie jest Pani/Pana miejsce zamieszkania?
3. Diagram 3. Jakie jest Pani/Pana wykształcenie?
4. Diagram 4. Jaka jest Pani/Pana sytuacja zawodowa?
5. Diagram 5. Jak ocenia Pani/Pan swoją znajomość obowiązującego prawa w Polsce?
6. Diagram 6. Jakie dziedziny prawa są Pani/Panu najbliższe znane? (możliwość wielokrotnego wyboru)
7. Diagram 7. Czy przepisy prawa podatkowego są dla Pani/Pana zrozumiałe?
8. Diagram 8. Czy zdarzyło się Pani/Panu mieć wątpliwości w zakresie obowiązującego prawa podatkowego?
9. Diagram 9. W przypadku odpowiedzi twierdzącej w pytaniu 8 – co było powodem wątpliwości? (możliwość wielokrotnego wyboru),
10. Diagram 10. Czy Pani/Pana zdaniem istnieje prawo, że podatnik może uniknąć odpowiedzialności karnej w przypadku usprawiedliwionej nieświadomości, że określony czyn jest karalny?
11. Diagram 11. Jeśli prawo podatkowe jest dla obywatela niezrozumiałe, czy powinna istnieć możliwość złagodzenia odpowiedzialności podatkowej (kary, grzywny, odsetki itp.) za złamanie prawa podatkowego?
12. Diagram 12. Czy zdarzyło się, że nie znając prawa podatkowego zaniechał/a Pani/Pan jakiegoś działania z uwagi na możliwe konsekwencje na gruncie prawa podatkowego lub karnego?
13. Diagram 13. Czy zdarzyło się, że poniosła Pani/poniósł Pan odpowiedzialność podatkową lub karnoskarbową (za przestępstwo lub wykroczenie) chociaż nie miał/a Pani/Pan świadomości, że Pani/Pana zachowanie może być niezgodne z prawem podatkowym?
14. Diagram 14. W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie 13. – czy na wysokość odpowiedzialności (kary) miał wpływ brak świadomości i okoliczności z tym związane?

15. Diagram 15. Czy w obowiązującym prawie ochrona osoby nieznającej się na prawie podatkowym jest wystarczająca?

XI. SPIS TREŚCI

WSTĘP,	s. 1
1. ROZDZIAŁ I - POJĘCIE BŁĘDU,	s. 4
1.1. Błąd w rozumieniu językowym,	s. 4
1.2. Język prawa,	s. 5
1.2.1. Problemy interpretacyjne,	s. 7
1.2.2. Znajomość i rozumienie prawa,	s. 8
1.2.3. Technika legislacyjna,	s. 9
1.3. Błąd a filozofia,	s. 11
1.3.1. Błąd z perspektywy ogólnej filozofii,	s. 11
1.3.2. Błąd a filozofia prawa,	s. 14
1.4. Błąd a nauki o człowieku,	s. 15
1.4.1. Neurologiczne aspekty funkcjonowania człowieka,	s. 15
1.4.2. Błąd psychologiczny	s. 17
1.4.3. Błąd w ujęciu socjologii,	s. 19
1.5. Wnioski,	s. 21
2. ROZDZIAŁ II- BŁĄD JAKO INSTYTUCJA W PRZEPISACH POLSKIEGO PRAWA	s. 22
2.1. Błąd w prawie prywatnym,	s. 22
2.2. Błąd w prawie publicznym,	s. 25
2.3. Wnioski,	s. 30
3. ROZDZIAŁ III - HISTORIA BŁĘDU CO DO PRAWA W POLSKIM PRAWODAWSTWIE KARNYM,	s. 32
3.1. Średniowiecze,	s. 32
3.2. Rzeczpospolita szlachecka,	s. 34
3.3. Polska pod zaborami,	s. 34
3.4. Kodeks karny z 1932 r.,	s. 37
3.5. Kodeks karny z 1969 r.,	s. 40
3.6. Wnioski,	s. 43

4. ROZDZIAŁ IV - BŁĄD CO DO PRAWA: NIEŚWIADOMOŚĆ BEZPRAWNOŚCI, NIEŚWIADOMOŚĆ KARALNOŚCI,	s. 45
4.1. Teorie odpowiedzialności karnej,	s. 45
4.1.1. Psychologiczna teoria winy,	s. 48
4.1.2. Normatywna teoria winy,	s. 51
4.2. Model winy,	s. 58
4.3. Przypisanie winy - ekskulpanty,	s. 64
4.4. Struktura błędu co do prawa,	s. 68
4.4.1. Istota błędu co do prawa,	s. 70
4.4.2. Czyn - działanie i zaniechanie,	s. 78
4.4.3. Świadomość	s. 82
4.5. Błąd co do błędu,	s. 92
4.6. Błąd co do prawa a nielegalne gry hazardowe,	s. 96
4.7. Błąd co do prawa w innych systemach prawnych,	s. 98
4.8. Wnioski,	s. 102
5. ROZDZIAŁ V- PRAWO PODATKOWE A RZECZYWISTOŚĆ PRAWODAWCZA,	s. 104
5.1. Normatywny wymiar prawa podatkowego,	s. 104
5.2. Prawo i orzecznictwo europejskie,	s. 113
5.3. Wolumen prawodawczy,	s. 118
5.4. (Nie)stabilność prawa,	s. 128
5.5. Racja budżetowa jako fiskalny interes państwa,	s. 134
5.6. Wnioski,	s. 141
6. ROZDZIAŁ VI - ODPOWIEDZIALNOŚĆ KARNOSKARBOWA W ŚWIETLE OBOWIĄZYWANIA PRAWA PODATKOWEGO,	s. 144
6.1. Szczególne zagadnienia odpowiedzialności karnoskarbowej,	s. 144
6.1.1. <i>Nullum crimen sine lege</i> ,	s. 144
6.1.2. <i>Ignorantia iuris nocet</i> w prawie karnym skarbowym,	s. 149
6.1.3. Tendencje obiektywizacji i subiektywizacji odpowiedzialności podatkowej i karnej,	s. 154
6.1.4. Kryterium kryminalizacji a <i>error iuris</i> ,	s. 165
6.2. Podmiotowa odpowiedzialność podatnika,	s. 174
6.3. Ochrona podatnika. Instrumenty pozwalające podatnikowi na poznanie prawa, jego interpretację oraz właściwe zastosowanie,	s. 179

6.3.1. Interpretacje ogólne oraz objaśnienia przepisów prawa podatkowego,	s. 181
6.3.2. Interpretacja indywidualna,	s. 183
6.3.3. Inicjatywy publiczne oraz prywatne zmierzające do poznania przepisów prawa podatkowego,	s. 185
6.3.4. Edukacja prawna,	s. 187
6.4. Równość broni obywatela w sporze z państwem?	s. 189
6.5. Wnioski,	s. 195
7. ROZDZIAŁ VII - BŁĄD CO DO KARALNOŚCI W K.K.S. A PRAWO PODATKOWE W ŚWIELE WYNIKÓW BADAŃ NAUKOWYCH,	s. 197
7.1. Podstawy i cel badań,	s. 197
7.2. Wprowadzenie do badań I,	s. 199
7.3. Badania I,	s. 201
7.4. Wnioski z badań I	s. 222
7.5. Wprowadzenie do badań II,	s. 228
7.6. Badania II,	s. 228
7.7. Wnioski z badań II,	s. 245
8. ROZDZIAŁ VIII - ZAKOŃCZENIE,	s. 247
8.1. Podsumowanie,	s. 247
8.2. Postulaty,	s. 254
9. BIBLIOGRAFIA,	s. 261
9.1. Literatura	s. 261
9.2. Akty prawne	s. 279
9.3. Orzecznictwo sądowe	s. 281
9.4. Inne źródła	s. 288
10. WYKAZ DIAGRAMÓW	s. 292
SPIS TREŚCI,	s. 295