

# INSTYTUCJA CZYNNEGO ŻALU W ŚWIETLE OSTATNICH ZMIAN W KODEKSIE KARNYM SKARBOWYM

MARTA ROMA TUŻNIK\*

DOI: 10.26399/iusnovum.v18.2.2024.14/m.r.tuznik

## STRESZCZENIE

W niniejszym opracowaniu dokonano prezentacji zmian, zarówno projektowanych, jak i wprowadzonych, dotyczących tradycyjnej instytucji prawa karnego skarbowego, jaką jest czynny żal. Publikacja składa się z czterech obszarów tematycznych. W pierwszym przedstawiono charakterystykę ogólną czynnego żalu oraz przegląd funkcji, jakie spełnia ta instytucja. Drugi i trzeci obszar to prezentacje projektowanych zmian, finalnie wycofanych, odpowiednio w zakresie przesłanek pozytywnych oraz negatywnych czynnego żalu. W czwartej części artykułu omówiono wprowadzone do Kodeksu karnego skarbowego zmiany umożliwiające złożenie zawiadomienia do finansowego organu postępowania przygotowawczego także za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym. Publikację kończą wnioski, w których Autorka ocenia obecnie obowiązujące uregulowania prawne w zakresie tytułowego zagadnienia.

Słowa kluczowe: czynny żal, e-czynny żal, przestępstwa skarbowe, wykroczenia skarbowe

## THE INSTITUTION OF ACTIVE REGRET IN THE LIGHT OF RECENT AMENDMENTS TO THE FISCAL PENAL CODE

### ABSTRACT

This study presents changes, both planned and introduced, concerning the traditional institution of fiscal penal law, which is active regret. The publication consists of four thematic areas. The first presents the general characteristics of active grief and an overview of the functions that this institution performs. The second and third areas contain a presentation of the proposed

---

\* dr, Wydział Nauk Prawnych, Administracji i Bezpieczeństwa, Menedżerska Akademia Nauk Stosowanych w Warszawie (Polska), e-mail: marta.tuznik@op.pl, ORCID: 0000-0001-5895-661X



changes, finally withdrawn, in terms of positive and negative premises, respectively, of active regret. The fourth part of the article discusses the changes introduced to the Fiscal Penal Code, enabling the submission of the notification to the financial body of the preparatory proceedings also via an account at the e-Tax Office. The publication ends with conclusions in which the Author assesses the current legal regulations in the field of the title issue.

Keywords: active regret, e-active regret, fiscal offenses, fiscal misdemeanours

## WPROWADZENIE

Czynny żal to tradycyjna instytucja prawa karnego skarbowego, będąca przedmiotem regulacji nie tylko rozdziału drugiego zatytułowanego „Zaniechanie ukarania sprawcy”, obecnie obowiązującego Kodeksu karnego skarbowego z 1999 r.<sup>1</sup>, ale także poprzednich ustaw karnych skarbowych. Przewidywały ją bowiem kolejno wszystkie akty prawne normujące prawo karne skarbowe, czyli Ustawa karna skarbową z 2 sierpnia 1926 r.<sup>2</sup>, Ustawa karna skarbową z 18 marca 1932 r.<sup>3</sup>, dekret Prezydenta RP – Prawo karne skarbowe z 3 listopada 1936 r.<sup>4</sup>, dekret z dnia 11 kwietnia 1947 r. – Prawo karne skarbowe<sup>5</sup>, Ustawa karna skarbową z dnia 13 kwietnia 1960 r.<sup>6</sup> oraz Ustawa karna skarbową z dnia 26 października 1971 r.<sup>7</sup>

Jak podkreśla się w doktrynie, czynny żal jest instytucją o charakterze uniwersalnym, gdyż ma zastosowanie do wszystkich przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Polega on na tym, że sprawca przestępstwa skarbowego czy wykroczenia skarbowego ujawnia fakt popełnienia przez siebie czynu zabronionego i jego okoliczności oraz uregulowania uszczerbku finansowego, w związku z tym ustawodawca zapewnia całkowitą bezkarność, choć nie jest to ani okoliczność wyłączająca bezprawność czynu (kontratyp), ani też okoliczność wyłączająca winę<sup>8</sup>.

Czynny żal jest także instytucją polityki kryminalnej, pełniącą założone przez ustawodawcę funkcje w zakresie zwalczania przestępczości skarbowej. W znacznej mierze funkcje te są wyrazem ogólnych funkcji prawa karnego skarbowego. W piśmiennictwie wskazuje się, że aktualna regulacja prawa karnego skarbowego daje podstawę do wyróżnienia następujących funkcji tej instytucji: funkcja

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, Dz.U. z 2024 r., poz. 628, dalej jako k.k.s.

<sup>2</sup> Dz.U. R.P. nr 105, poz. 609 z późn. zm.

<sup>3</sup> Dz.U. R.P. nr 34, poz. 355 z późn. zm.

<sup>4</sup> Dz.U. nr 84, poz. 581 z późn. zm.

<sup>5</sup> Dz.U. nr 32, poz. 140 z późn. zm.

<sup>6</sup> Dz.U. nr 21, poz. 123 z późn. zm.

<sup>7</sup> Dz.U. nr 28, poz. 260 z późn. zm.

<sup>8</sup> J. Sawicki, G. Skowronek, *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne, procesowe i wykonawcze*, Warszawa 2021, s. 91; J. Sawicki, *Znaczenie czynnego żalu w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2013, nr 6, s. 34–35; A. Legutko-Kasica, *Czynny żal jako instrument polityki kryminalnej wobec sprawców przestępstw i wykroczeń skarbowych*, Brzezia Łąka 2021, s. 185; eadem, *Czynny żal w kodeksie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 4, s. 130–131.

ujawniania przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, sprawiedliwościowa, prewencyjna, egzekucyjna, gwarancyjna, ekonomiki procesowej oraz fiskalna<sup>9</sup>.

Funkcja ujawniania przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych polega na samodenuncjacji, czyli ujawnieniu czynu własnego i jego istotnych okoliczności oraz zadencjowaniu osób współdziałających w jego popełnieniu. Inaczej rzecz ujmując, funkcja ta sprowadza się do tego, że w przypadku, gdy finansowy organ postępowania przygotowawczego, po przeprowadzeniu swoich czynności kontrolnych, ujawni czyn zabroniony popełniony przez sprawcę, lub taki organ powziął wiadomość wyraźnie udokumentowaną o popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, to wówczas taki sprawca nie może skorzystać z dobrodziejstwa czynnego żalu, czyli tym samym nie może uniknąć poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej.

Z funkcją sprawiedliwościową wiąże się natomiast pojęcie idei sprawiedliwości naprawczej. Najważniejszym jej elementem nie jest naprawienie szkody, lecz rozwiązanie konfliktu pomiędzy sprawcą przestępstwa a ofiarą. Wyrównanie szkody stanowi tylko sposób rozwiązania tego konfliktu. W Kodeksie karnym skarbowym odpowiednikiem pojęcia szkody jest pojęcie uszczuplenia należności publicznoprawnej, które posiada swoją definicję legalną w art. 53 § 27 k.k.s.<sup>10</sup> W konsekwencji rezygnacja z karnia poprzez zastosowanie różnych środków degresji karnia m.in. poprzez instytucję czynnego żalu w zamian za dobrowolne naprawienie szkody przez sprawcę wpisuje się w koncepcję sprawiedliwości naprawczej w prawie karnym skarbowym<sup>11</sup>.

Funkcja ta, określana również jako represyjno-sprawiedliwościowa, niekiedy jest kojarzona z odwetem. Zastosowanie represji karnej ma zaspokoić poczucie sprawiedliwości zarówno indywidualnie (pokrzywdzonego), jak i społecznie. Ta funkcja prawa karnego odgrywa zdecydowanie większą rolę w tradycyjnych przestępstwach pospolicznych, gdzie pokrzywdzonym jest konkretna jednostka, takich jak zabójstwo czy kradzież, niż w takich jak skarbowe, które godzą w interes ogólny. W prawie karnym skarbowym funkcja sprawiedliwościowa wynika z ustawowej dyrektywy dostosowania dolegliwości represji karnej skarbowej do stopnia społecznej szkodliwości czynu i stopnia winy sprawcy<sup>12</sup>.

Podstawowym natomiast zadaniem, jakie spełnia funkcja indywidualno-prewencyjna przy instytucji czynnego żalu, jest kształtowanie świadomości prawnej społeczeństwa, co oznacza, że w wypadku popełnienia wykroczenia skarbowego lub przestępstwa skarbowego sprawca poniesie za nie odpowiedzialność karną. Dlatego polega ona zwłaszcza na odstraszeniu potencjalnych sprawców przez to, że określone czyny są zabronione i że wymierzane są kary za przestępstwa. Należy zauważyć, że w przypadku ujawnienia przez sprawcę czynu zabronionego

<sup>9</sup> Zob. szerzej: A. Legutko-Kasica, *Czynny żal jako instrument...*, op. cit., s. 187 i n.

<sup>10</sup> Ibidem, s. 187–189. Artykuł 53 § 27 k.k.s. stanowi, że: „Należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym jest to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił”.

<sup>11</sup> J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011, s. 61–62.

<sup>12</sup> L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces karny skarbowy*, Warszawa 2015, s. 14.

w wyznaczonym terminie, przy spełnieniu określonych warunków, można skorzystać z czynnego żalu i uniknąć kary<sup>13</sup>.

Charakterystyczną funkcją dla prawa karnego skarbowego jest funkcja egzekucyjna, gdyż zadaniem tego prawa jest zapewnienie środkami karnymi posłuszeństwa dla nakazów i zakazów finansowych. Niewykonanie lub przeciwnie, wykonanie obowiązków finansowych przez sprawcę czynu karalnego mają wpływ na represyjność czy złagodzenie, a nawet wyłączenie odpowiedzialności karnej<sup>14</sup>. Zasadniczą funkcją prawa karnego skarbowego jest nie represja, lecz egzekwowanie należności publicznoprawnych i wyrównanie uszczerbku finansowego Skarbu Państwa lub innego uprawnionego podmiotu. Założenie priorytetu celu egzekucyjnego przed represją stanowi *signum temporis* współczesnej polityki karnej w prawie karnym skarbowym, co wiąże się z traktowaniem sankcji karnej jako *ultima ratio*, zgodnie z przeznaczeniem, że podstawowym celem norm prawa karnego nie ma być ukaranie sprawcy, lecz ochrona dobra prawnego oraz rozwiązanie konfliktu społecznego powstałego w następstwie dokonania czynu zabronionego<sup>15</sup>. Przejawia się to w szeregu regulacji karnoskarbowych, które w swym całokształcie wyrażają tezę, że im wcześniej zostanie wyrównany uszczerbek finansowy i zrealizowane będą zobowiązania publicznoprawne, na tym większe ulgi i złagodzenia odpowiedzialności karnej skarbowej może liczyć sprawca przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego<sup>16</sup>. Dlatego bardziej niż o represję chodzi tutaj o egzekwowanie należności publicznoprawnych i wyrównanie uszczerbku finansowego uprawnionego podmiotu. Należy więc dokonać wyraźnego rozróżnienia celu egzekucyjnego od kompensacyjnego celu reakcji karnoskarbowej<sup>17</sup>, bowiem pierwszy z nich polega na skłonieniu sprawcy do wykonania obowiązku publicznoprawnego względem Skarbu Państwa, a drugi stanowi wymierzenie sprawcy dolegliwości, która może też mieć charakter rekompensaty za wyrządzoną szkodę<sup>18</sup>.

Główną rolą funkcji gwarancyjnej przy instytucji czynnego żalu jest zapewnienie sprawcy uniknięcia poniesienia odpowiedzialności karnej, oczywiście po spełnieniu określonych warunków, do jakich można zaliczyć: zawiadomienie organu powołanego do ścigania o popełnieniu określonego czynu, ujawnienie istotnych okoliczności tego czynu, w szczególności osób współdziałających w jego popełnieniu. Przepis art. 16 § 1 k.k.s. ma zastosowanie tylko wtedy, gdy w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ postępowania przygotowawczego uiszczono w całości wymagalną należność publicznoprawną uszczuploną popełnionym czynem zabronionym. Jednakże w wypadku niedopełnienia choćby jednego z warunków nie zachodzi czynny żal, w związku z czym organ nie jest tym związany<sup>19</sup>.

<sup>13</sup> A. Legutko-Kasica, *Czynny żal jako instrument...*, op. cit., s. 193–194.

<sup>14</sup> A. Zoll, *Założenia polityki karnej w projekcie kodeksu karnego*, „Państwo i Prawo” 1995, z. 5; Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 9–10.

<sup>15</sup> Z. Siwik, *Kodeks karny skarbowy. Ogólne zasady odpowiedzialności i karania*, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 12, s. 31.

<sup>16</sup> L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces...*, op. cit., s. 110.

<sup>17</sup> Z. Radzikowska, *Założenia systemu wymiaru kary w polskim prawie karnym skarbowym*, Kraków 1986, s. 38.

<sup>18</sup> A. Legutko-Kasica, *Czynny żal jako instrument...*, op. cit., s. 195–196.

<sup>19</sup> Ibidem, s. 213.

Czynny żal w prawie karnym skarbowym spełnia także funkcję ekonomiki procesowej, która, zdaniem Z. Siwika, przejawia się w tym, że czynny żal to instytucja prawna służąca ochronie interesów finansowych podmiotów publicznoprawnych, które nie tyle są zainteresowane ukaraniem sprawcy, co jak najszybszym i najmniej kosztownym uzyskaniem należnych im środków finansowych z tytułu danin publicznych. Państwo rezygnuje z ukarania sprawcy wtedy, gdy ma pewność, że uszczuplona należność finansowa zostanie wyrównana. Jeśli Skarb Państwa nie ponosi żadnego uszczerbku finansowego, to nie ma faktycznej potrzeby stosowania represji karnej. Właśnie przyrzeczona z góry przez ustawodawcę całkowita bezkarność ma na celu zachęcenie sprawcy do zejścia z drogi przestępczej oraz ułatwienie ścigania jego czynów. O zniesieniu karalności decyduje fakt cofnięcia się sprawcy z drogi przestępczej już po dokonaniu czynu. Ta ogólna klauzula bezkarności jest swego rodzaju „nagroda” za czynny żal sprawcy<sup>20</sup>.

Funkcja fiskalna czynnego żalu wiąże się z kolei z pobieraniem i gromadzeniem środków pieniężnych przez państwo po to, aby realizować zadania, jakie państwo ma do spełnienia. Pochodną funkcji fiskalnej, jej elementem cząstkowym jest konieczność ochrony i rozwoju źródeł dochodów budżetowych, wyrażająca się w zasadzie ochrony źródła podatku, która sprowadza się do tego, że pobieranie podatków nie może prowadzić do rezygnacji z prowadzenia opodatkowanej działalności, a tym samym zmniejszenia wolumenu wpływów z podatków. Surowe podatki i surowy sposób ich egzekwowania mogą przynieść tylko chwilowe korzyści i prowadzić do zniszczenia źródła dochodu. W zasadzie ochrony źródła prawa podatkowego chodzi o takie kształtowanie systemu podatkowego, konstrukcji podatków i sposobu ich egzekwowania, które będzie skłaniać podatników do rozwoju działalności gospodarczej, a tym samym – wzrostu w dłuższym okresie wpływów budżetowych z tytułu podatków, a nie odwrotnie: powodować rezygnację z prowadzenia opodatkowanej działalności<sup>21</sup>.

## ZMIANY W ZAKRESIE PRZESŁANEK POZYTYWNYCH

Pierwszą pozytywną przesłanką zastosowania instytucji czynnego żalu jest warunek denuncjacji. Chodzi tu zarówno o samodenuncjację, czyli zawiadomienie organu powołanego do ścigania o popełnieniu przez siebie przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, jak i zadenuncjowanie osób współdziałających w ich popełnieniu (art. 16 § 1 k.k.s.). Polega ona zatem na dostarczeniu organom ścigania istotnych informacji dotyczących czynów zabronionych, o których organ wcześniej nie wiedział. Informacje muszą być istotne, a o tym, czy takie są, decyduje organ. Informacje te muszą być też kompletne, a zatem dotyczyć wszystkich osób współdziałających przy popełnieniu czynu, o jakim się donosi. Pominięcie choćby jednego współdziałającego wyklucza korzystanie z art. 16 k.k.s.<sup>22</sup>

<sup>20</sup> Z. Siwik, *Systematyczny komentarz...*, op. cit., s. 125.

<sup>21</sup> A. Legutko-Kasica, *Czynny żal jako instrument...*, op. cit., s. 219–220.

<sup>22</sup> G. Skowronek, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Legalis 2020, teza 2 do art. 16; A. Legutko-Kasica, *Czynny żal w kodeksie...*, op. cit., s. 132; M.R. Tużnik, *Wpływ pandemii COVID-19 na*

Warunek uiszczenia w całości wymagalnej należności publicznoprawnej uszczuplonej popełnionym czynem zabronionym w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ postępowania przygotowawczego stanowi drugą przesłankę pozytywną czynnego żalu (art. 16 § 2 zd. 1 k.k.s.). Wymóg ten materializuje się tylko w tych przypadkach, gdy w związku z przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym nastąpiło faktyczne uszczuplenie należności publicznoprawnej. Wskazuje przy tym jednoznacznie na priorytety ustawodawcy. Dla konieczności uiszczenia należności nie ma znaczenia, czy uszczuplenie należy bezpośrednio do kręgu znamion danego czynu zabronionego<sup>23</sup>.

W sytuacji natomiast, gdy czyn zabroniony nie polega na uszczupieniu tej należności, a orzeczenie przepadku przedmiotów jest obowiązkowe, sprawca powinien złożyć te przedmioty, natomiast w razie niemożności ich złożenia – uiścić ich równowartość pieniężną. Nie nakłada się obowiązku uiszczenia ich równowartości pieniężnej, jeżeli przepadek dotyczy przedmiotów określonych w art. 29 pkt 4, tj. przedmiotów, których wytwarzanie, posiadanie, obrót, przechowywanie, przewóz, przenoszenie lub przesyłanie są zabronione (art. 16 § 2 zd. 2 k.k.s.). Przy tym, jeżeli złożone przedmioty podlegające przepadkowi mogą ulec szybkiemu zniszczeniu lub zepsuciu, ich przechowywanie byłoby połączone z niewspółmiernymi kosztami lub nadmiernymi trudnościami albo powodowałoby znaczne obniżenie ich wartości, organ postępowania przygotowawczego nakłada na sprawcę obowiązek uiszczenia ich równowartości pieniężnej, chyba że przepadek dotyczy przedmiotów określonych w art. 29 pkt 4 k.k.s. (art. 16 § 3 k.k.s.)<sup>24</sup>.

Ministerstwo Sprawiedliwości, zgłaszając projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw z dnia 3 marca 2022 r.<sup>25</sup>, zaproponowało nowe brzmienie art. 16 § 2 zd. 1 k.k.s.: „Przepis § 1 stosuje się tylko wtedy, gdy w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ postępowania przygotowawczego uiszczono w całości należność publicznoprawną uszczuploną popełnionym czynem zabronionym”.

Zmiana ta polegała zatem na rezygnacji z warunku „wymagalności” należności publicznoprawnej uszczuplonej popełnionym czynem zabronionym. Zdaniem projektodawcy warunek „wymagalności”, wprowadzony nowelą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw<sup>26</sup>, powodował, że dochodziło nie tylko do zacierania się granicy pomiędzy odpowiedzialnością karną a podatkową, ale także do istotnego ograniczenia możliwości stosowania instytucji opartych na wyrównaniu uszczerbku finansowego w dochodach Skarbu Państwa i innych uprawnionych podmiotów. Przede wszystkim jednak doprowadził do postępującego z czasem spowolnienia postępowania. Ponadto resort sprawiedliwości argumentował, że zmiana ta umożliwiłaby sprawcy porozumienie się

---

*instytucję czynnego żalu w prawie karnym skarbowym*, w: R.A. Stefański (red.), *Srebrna księga jubileuszowa upamiętniająca XXV-lecie Wydziału Prawa i Administracji*, Warszawa 2022, s. 337.

<sup>23</sup> I. Zgoliński (red.), *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Lex 2021, teza 2 do art. 16.

<sup>24</sup> G. Skowronek, *Kodeks karny skarbowy...*, op. cit., teza 3 do art. 16; P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Lex 2017, teza 4 do art. 16; A. Legutko-Kasica, *Czynny żal jako instrument...*, op. cit., s. 257; M.R. Tużnik, *Wpływ pandemii...*, op. cit., s. 338.

<sup>25</sup> Nr UD 357 w wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów, Sejm IX kadencji.

<sup>26</sup> Dz.U. z 2005 r., nr 178, poz. 1479.



z oskarżycielem w zakresie tego, co powinien zwrócić Skarbowi Państwa (innym wierzycielom), aby mógł liczyć na łagodniejsze traktowanie<sup>27</sup>.

Przesłanką skutecznego czynnego żalu miałyby być więc uiszczenie należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym, niezależnie od tego, czy należność ta jest wymagalna. W celu skorzystania z dobrodziejstwa czynnego żalu konieczne byłoby uiszczenie nawet takiego podatku, który nie jest jeszcze wymagalny. Zdaniem specjalistów z dziedziny prawa podatkowego jest to rozwiązanie kontrowersyjne, bowiem nie można żądać zapłaty podatku, który nie jest należny – tj. gdy obowiązek podatkowy nie przekształcił się jeszcze w zobowiązanie podatkowe<sup>28</sup>.

Krytykiem powyższego rozwiązania został także Rzecznik Praw Obywatelskich, stwierdzając, że w praktyce rezygnacja z warunku wymagalności w przypadku instytucji dopuszczających możliwość uchylecia się od sankcji karnych skarbowych może doprowadzić do sytuacji, w której powstanie obowiązek zapłaty umorzonego lub przedawnionego podatku, a takie konsekwencje, zdaniem Rzecznika, byłyby nie do zaakceptowania z punktu widzenia standardu ochrony praw podatnika<sup>29</sup>.

Na skutek negatywnej oceny w wielu środowiskach, w tym eksperckich, omawiany projekt został wycofany. Resort sprawiedliwości wyjaśnił, że przyczyną rezygnacji z prac nad projektem była niecelowość prowadzenia prac nad tym projektem w obecnym czasie, z uwagi na to, że zakres odpowiedzialności karnoskarbowej jest ściśle związany z regulacjami dotyczącymi zobowiązań podatkowych zarówno osób fizycznych, jak i osób prawnych, które to regulacje w ostatnim okresie ulegają częstym i istotnym zmianom; odpowiedzialność karnoskarbowa natomiast winna być kształtowana na podstawie naczelną zasady *ultima ratio* prawa karnego, a więc dopiero wtedy, gdy w sposób ostateczny zostaną zidentyfikowane obszary wymagające adekwatnej reakcji prawnokarnej<sup>30</sup>.

## ZMIANY W ZAKRESIE PRZESŁANEK NEGATYWNYCH

Przesłanki negatywne czynnego żalu można podzielić na trzy grupy:

- 1) z art. 16 § 5 k.k.s.;
- 2) z art. 16 § 6 pkt 1, 2 i 4 k.k.s.;
- 3) z art. 16 § 6 pkt 3 k.k.s.

---

<sup>27</sup> Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw z dnia 3 marca 2022 r., UD 357, Sejm IX kadencji, s. 30–31.

<sup>28</sup> <https://spcgblog.pl/tax-law/czynny-zal-po-ostatnich-zmianach-i-przed-kolejnymi/> (dostęp: 23.10.2022).

<sup>29</sup> Stanowisko Rzecznika Praw Obywatelskich zgłoszone w ramach opiniowania projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw z dnia 3 marca 2022 r., UD 357, Sejm IX kadencji, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12357450/katalog/12860114> (dostęp: 23.10.2022).

<sup>30</sup> <https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy--kodeks-karny-skarbowy-oraz-niektorych-innych-ustaw> (dostęp: 23.10.2022).

Skutkiem zaistnienia przesłanek negatywnych z art. 16 § 5 k.k.s. jest to, że zawiadomienie sprawcy jest bezskuteczne, jeżeli zostało złożone:

- 1) w czasie, kiedy organ ścigania miał już wyraźnie udokumentowaną wiadomość o popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego (art. 16 § 5 pkt 1 k.k.s.);
- 2) po rozpoczęciu przez organ ścigania czynności służbowej, w szczególności przeszukania, czynności sprawdzającej lub kontroli zmierzającej do ujawnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, chyba że czynność ta nie dostarczyła podstaw do wszczęcia postępowania o ten czyn zabroniony (art. 16 § 5 pkt 2 k.k.s.).

Jak wskazano wyżej, czynny żal z art. 16 k.k.s. nie jest w żaden sposób ograniczony przedmiotowo, czyli dotyczy wszystkich przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych<sup>31</sup>, natomiast występują ograniczenia podmiotowe, wyłączające możliwość stosowania instytucji czynnego żalu w stosunku do:

- 1) sprawcy kierowniczego, czyli kierującego wykonaniem ujawnionego czynu zabronionego;
- 2) sprawcy polecającego, który wykorzystując uzależnienie innej osoby od siebie, polecił jej wykonanie ujawnionego czynu zabronionego;
- 3) prowokatora, czyli osoby, która nakłoniła inną osobę do popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego w celu skierowania wobec niej postępowania o ten czyn zabroniony (art. 16 § 6 pkt 1, 2 i 4 k.k.s.).

Ostatnią grupę przesłanek negatywnych stanowią okoliczności skutkujące tym, że z czynnego żalu nie może skorzystać sprawca, który zorganizował grupę albo związek mający na celu popełnienie przestępstwa skarbowego, albo taką grupą lub związkiem kierował, chyba że zawiadomienia dokonał ze wszystkimi członkami grupy lub związku (art. 16 § 6 pkt 3 k.k.s.)<sup>32</sup>.

Omawiany powyżej projekt Ministerstwa Sprawiedliwości, finalnie wycofany, wprowadzał także zmiany w zakresie przesłanek negatywnych czynnego żalu, a ściślej, dotyczył on przesłanki z art. 16 § 5 pkt 2 k.k.s., modyfikując wskazany przepis w ten sposób, że zawiadomienie sprawcy stawałoby się bezskuteczne, jeżeli zostałoby złożone „po rozpoczęciu przez organ czynności służbowej, w szczególności przeszukania lub kontroli zmierzającej do ujawnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, chyba że czynność ta nie dostarczyła podstaw do wszczęcia postępowania o ten czyn zabroniony”.

Czysto hipotetycznie można założyć, że jeśli powyższa zmiana zostałaby wprowadzona do Kodeksu karnego skarbowego, to jej konsekwencją stałoby się to, że skuteczność czynnego żalu byłaby uzależniona od rozpoczęcia czynności służbowych przez jakikolwiek bliżej niesprecyzowany organ (a nie organ ścigania, jak dotychczas)<sup>33</sup>. Ponadto, zdaniem ekspertów oraz Rzecznika Praw Obywatelskich, przedmiotowa zmiana przepisów byłaby szczególnie dotkliwa i niekorzystna dla podatników, zawęziłaby bowiem możliwości skorzystania z instytucji czynnego

<sup>31</sup> A. Legutko-Kasica, *Czynny żal jako instrument...*, op. cit., s. 271.

<sup>32</sup> Zob. L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Legalis 2021, teza 10 do art. 16.

<sup>33</sup> <https://blog-tpa.pl/2022/06/28/juz-niedlugo-moga-czekac-nas-powazne-zmiany-w-kodeksie-karnym-skarbowym/> (dostęp: 24.10.2022).



żału. Przykładowo, uniemożliwiłaby ona złożenie czynnego żalu w sytuacjach, w których nieprawidłowości zostałyby ujawnione w toku czynności sprawdzających, o których podatnik nie zawsze ma wiedzę<sup>34</sup>.

Również w ocenie Konfederacji Lewiatan<sup>35</sup> taka zmiana byłaby bardzo niekorzystna dla podatników. W złożonej w konsultacjach opinii eksperci wskazali, że z racji skomplikowania przepisów podatkowych, ich obszerności i częstych zmian krzywdzące dla podatnika jest odebranie mu jedynej możliwości uchronienia się przed odpowiedzialnością karną skarbową za niezamierzoną pomyłkę. W rezultacie, jak czytamy w opinii Lewiatana, czynny żal może stać się instytucją, z której podatnicy będą mogli korzystać stosunkowo rzadko. Tymczasem jest to rozwiązanie niezwykle cenne dla zabezpieczenia sytuacji obywateli, a odstępowanie od pociągania do odpowiedzialności karnoskarbowej w sprawach błahych przynosi pozytywne efekty prewencyjne częściej niż wymierzenie kary w najniższym nawet wymiarze. Co więcej, eksperci Lewiatana żywili obawę, że wprowadzenie proponowanego przepisu doprowadziłoby do naruszenia przyjętej obecnie zasady priorytetu funkcji egzekucyjnej nad represyjną w prawie karnym skarbowym<sup>36</sup>.

Resort Sprawiedliwości natomiast, w uzasadnieniu proponowanej zmiany art. 16 § 5 pkt 2 k.k.s., podkreślił, że aktualnie często brak jest możliwości ścigania sprawców przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych ujawnionych w trakcie kontroli przeprowadzonej, co prawda, przez uprawniony organ, jednak inny niż organ ścigania. Sprawcy mogą bowiem skutecznie uchylić się od odpowiedzialności, wyrażając, również w trakcie prowadzonej kontroli, tzw. czynny żal, co jest niemożliwe, gdy czynności służbowe rozpocznie organ ścigania. Zdaniem Ministerstwa Sprawiedliwości celem instytucji czynnego żalu, uregulowanej w art. 16 k.k.s., było uwolnienie od odpowiedzialności (karalności) tylko tych sprawców czynów zabronionych, którzy z własnej inicjatywy i z własnej woli ujawnią nieprawidłowości, zanim zrobi to uprawniony organ, bez względu na to, czy organem tym będzie organ ścigania, czy też inny organ, uprawniony jednak do jej dokonywania. Z tych też powodów w opinii resortu należało usunąć wspomniane ograniczenie. Ponadto według projektodawcy trudno również pominąć, że z pragmatycznego punktu widzenia czynności wyjaśniające nie stanowią jeszcze takiego etapu postępowania, zmierzającego z zasady do ujawnienia przestępstwa lub wykroczenia karnoskarbowego, który powinien zamykać możliwość samodenuncjacji. Projektodawca

---

<sup>34</sup> Stanowisko Rzecznika Praw Obywatelskich zgłoszone w ramach opiniowania projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw z dnia 3 marca 2022 r., UD 357, Sejm IX kadencji, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12357450/katalog/12860114> (dostęp: 5.11.2022); <https://blog-tpa.pl/2022/06/28/juz-niedlugo-moga-czekac-nas-powazne-zmiany-w-kodeksie-karnym-skarbowym/> (dostęp: 5.11.2022).

<sup>35</sup> Konfederacja Lewiatan jest polską organizacją biznesową, dzięki działaniom której firmy wpływają na kształt prawa, prowadzą dialog z administracją i otrzymują narzędzia do rozwoju swojego biznesu. Reprezentuje swoich członków w Polsce i Unii Europejskiej. Posiada stałe przedstawicielstwo w Brukseli i jako jedyna organizacja z Polski należy do BusinessEurope – największej europejskiej organizacji biznesu, <https://lewiatan.org/lewiatan-kim-jestesmy/> (dostęp: 22.09.2023).

<sup>36</sup> <https://lewiatan.org/wp-content/uploads/2022/04/KL-118-53-PP-2022.pdf> (dostęp: 5.11.2022); <https://www.rp.pl/podatki/art36265131-skrucha-juz-nie-pomoze-resort-ziobry-odsyla-czynny-zal-do-lamusa> (dostęp: 5.11.2022).

postanowił więc wyraźnie zaakcentować, że dopiero czynności takie jak przeszuwanie lub kontrola skutkują „wygaśnięciem” prawa do skutecznego czynnego żalu w rozumieniu art. 16 k.k.s.<sup>37</sup>

## ZMIANY W ZAKRESIE FORMY ZAWIADOMIENIA

W świetle obecnie obowiązującego brzmienia art. 16 § 4 k.k.s. zasadą jest, że zawiadomienie wnosi się na piśmie albo ustnie do protokołu. W praktyce bardziej dogodna i częściej stosowana jest ta pierwsza forma. Po wybuchu epidemii COVID-19 wprowadzono możliwość wniesienia czynnego żalu na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej, albo ustnie, do protokołu, a pisma utrwalone w postaci elektronicznej opatrywało się kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym i wносиło za pomocą środków komunikacji elektronicznej, w tym przez portal podatkowy, o którym mowa w Ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>38</sup>.

Powyższa zmiana została wprowadzona do Kodeksu karnego skarbowego na mocy art. 26 tzw. ustawy covidowej, czyli Ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw<sup>39</sup>, stanowiąc szybką reakcję ustawodawcy na wybuch pandemii COVID-19.

Omawianą nowelizację bardzo dobrze oceniano w środowisku prawniczym. Podnoszono, że była ona długo wyczekiwana, a odpowiedzialność za poprzednio obowiązujące archaiczne przepisy była przerzucana przez Ministerstwo Finansów na Ministerstwo Cyfryzacji. Przy uwzględnieniu wciąż rosnącej liczby czynności dokonywanych tylko drogą elektroniczną (JPK, sprawozdania finansowe, MDR, WHT, TP-R) nieracjonalne wydawało się, by tzw. czynny żal mógł być składany jedynie tradycyjnymi sposobami<sup>40</sup>.

Jednak z dniem 5 października 2021 r., na mocy art. 89 pkt 1 Ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych<sup>41</sup>, treść regulującego tę kwestię art. 16 § 4 k.k.s. uległa zmianie, poprzez pozostawienie wyłącznie formy pisemnej i ustnej zawiadomienia. Wskazywano, że co prawda powiodła się synchronizacja powyższego przepisu Kodeksu karnego skarbowego ze znowelizowanym art. 116 § 1 Kodeksu postępowania karnego<sup>42</sup>, mającym zastosowanie do spraw karnych

<sup>37</sup> Uzasadnienie do projektu ustawy..., op. cit., s. 29–30.

<sup>38</sup> Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 i 2760; <https://spcgblog.pl/tax-law/czynny-zal-po-ostatnich-zmianach-i-przed-kolejnymi/> (dostęp: 6.11.2022).

<sup>39</sup> Dz.U. z 2020 r., poz. 568.

<sup>40</sup> Por. M. Pogroszewska, *e-czynny żal budzi wątpliwości*, „Rzeczpospolita” 2021, z dnia 12 października, Legalis; K. Koślicki, *Elektroniczny czynny żal zablokowany na osiem lat*, <https://www.prawo.pl/podatki/elektroniczny-czynny-zal-po-nowelizacji-kks-i-kpk-zablokowany-na,509700.html> (dostęp: 15.03.2022); M.R. Tużnik, *Wpływ pandemii...*, op. cit., s. 341.

<sup>41</sup> Dz.U. z 2020 r., poz. 2320 ze zm.

<sup>42</sup> Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, Dz.U. z 2024 r., poz. 37, dalej jako k.p.k.

skarbowych na mocy art. 113 § 1 k.k.s. i stanowiącym, że: „Jeżeli ustawa nie stanowi inaczej, strony i inni uprawnieni do wzięcia udziału w czynności procesowej mogą składać oświadczenia, w tym wnioski, na piśmie albo ustnie do protokołu. Za oświadczenie złożone na piśmie uważa się również oświadczenie złożone elektronicznie” oraz że pod pojęciem czynnego żalu złożonego „na piśmie” należy rozumieć również czynny żal złożony drogą elektroniczną, to jednak problemem pozostawało to, że znowelizowany art. 116 § 1 k.p.k. wejdzie w życie dopiero 1 października 2029 r.

Tymczasem doszło do sytuacji, że opierając się na literalnym brzmieniu przepisów art. 16 § 4 k.k.s. (w brzmieniu obowiązującym od 5 października 2021 r.) i art. 116 k.p.k. (w brzmieniu obowiązującym do 30 września 2029 r.), czyli: „Jeżeli ustawa nie stanowi inaczej, strony i inni uprawnieni do wzięcia udziału w czynności procesowej mogą składać wnioski i inne oświadczenia na piśmie albo ustnie do protokołu”, nie było możliwości składania czynnego żalu w formie elektronicznej<sup>43</sup>.

Taki stan rzeczy powodował liczne wątpliwości co do składania czynnego żalu w formie elektronicznej. W odpowiedzi Ministerstwo Finansów zajęło stanowisko, że zmiany w art. 16 § 4 Kodeksu karnego skarbowego wprowadzone ustawą o doręczeniach elektronicznych nie modyfikują treści merytorycznej przewidzianych tam regulacji, gdyż mają wyłącznie charakter dostosowawczy, a więc złożenie czynnego żalu drogą elektroniczną (np. ePUAP, e-Urząd Skarbowy) od 5 października 2021 r. pozostaje skuteczne. Według resortu wolą ustawodawcy było, aby określenie „na piśmie” dotyczyło formy zarówno papierowej, jak i elektronicznej. Podkreślono ponadto, że z uzasadnienia do projektu ustawy o doręczeniach elektronicznych jednoznacznie wynika, iż zmiana w zakresie stosowanej w przepisach prawa terminologii – polegająca m.in. na zamianie wyrazu „pismem” na wyrażenie „na piśmie” – miała na celu zrównoważenie postaci papierowej z postacią elektroniczną, z tym zastrzeżeniem, że pisma utrwalone w postaci papierowej opatruje się podpisem własnoręcznym, natomiast pisma utrwalone w postaci elektronicznej – kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym lub podpisem osobistym<sup>44</sup>.

Z dniem 7 lipca 2022 r. w Kodeksie karnym skarbowym wprowadzonych zostało wiele zmian związanych z wdrażaniem przez resort finansów nowym rozwiązaniem informatycznym – e-Urzędem Skarbowym, który docelowo ma zastąpić portal podatkowy. Zmiany te polegały m.in. na umożliwieniu dokonywania zawiadomień do finansowego organu postępowania przygotowawczego w ramach czynnego żalu za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym poprzez dodanie na mocy art. 9 pkt 1 Ustawy z dnia 8 czerwca 2022 r. o zmianie niektórych ustaw w celu automatyzacji załatwiania niektórych spraw przez Krajową Administrację Skarbową<sup>45</sup> § 4a do art. 16 k.k.s. w następującym brzmieniu: „Zawiadomienie do finansowego organu postępowania przygotowawczego może być złożone także za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym”<sup>46</sup>.

<sup>43</sup> Zob. M. Pogroszewska, *e-czynny żal...*, op. cit.

<sup>44</sup> Ministerstwo Finansów, *e-czynny żal w sprawach karno-skarbowych wciąż możliwy i skuteczny*, Lex 2021; M.R. Tużnik, *Wpływ pandemii...*, op. cit., s. 342–343.

<sup>45</sup> Dz.U. z 2022 r., poz. 1301.

<sup>46</sup> T. Krywan, *Zmiany w Kodeksie karnym skarbowym w 2022 r.*, Lex 2022.

W uzasadnieniu do rządowego projektu ustawy zaznaczono, że dodanie art. 16 § 4a k.k.s. wskazuje na dodatkową, w stosunku do przepisu § 4, możliwość przesłania zawiadomienia tzw. czynnego żalu za pośrednictwem e-Urzędu Skarbowego. Przepis ten będzie stanowił uzupełnienie wobec dodawanego art. 114c k.k.s., regulującego możliwość doręczenia pism w toku postępowania przygotowawczego także za pośrednictwem e-Urzędu Skarbowego, przepis art. 16 § 4a k.k.s. dotyczy bowiem etapu przed wszczęciem postępowania przygotowawczego.

Projektodawca podkreślił także, że celem dodania § 4a jest doprecyzowanie art. 16 § 4 k.k.s., że takie zawiadomienie wnosi się „na piśmie”, czyli również elektronicznie, do finansowego organu postępowania przygotowawczego, także za pośrednictwem e-Urzędu Skarbowego. Określenie bowiem „na piśmie” dotyczy formy zarówno papierowej, jak i elektronicznej. Przy czym pisma utrwalone w postaci papierowej opatruje się podpisem własnoręcznym. Pisma utrwalone w postaci elektronicznej opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym lub podpisem osobistym. Nie ulega natomiast zmianie możliwość złożenia czynnego żalu w formie dotychczas przewidzianej.

W uzasadnieniu wskazano ponadto, że regulacja przepisu art. 16 § 4 k.k.s. dotyczy wszystkich organów ścigania, do których może być składany czynny żal, ponieważ brak jest w art. 16 k.k.s. ograniczenia w zakresie składania czynnego żalu tylko do finansowych organów postępowania przygotowawczego. Jest tam wyrażenie „(...) zawiadomił o tym organ powołany do ścigania (...)”. Przepis art. 16 § 4a k.k.s. będzie przepisem szczególnym, uzupełniającym obowiązujący art. 16 § 4 k.k.s. i odnoszącym się wyłącznie do finansowych organów postępowania przygotowawczego, które będą działały w ramach e-Urzędu Skarbowego. Wprowadzenie przepisu art. 16 § 4a ma na celu uniknięcie potencjalnych wątpliwości interpretacyjnych co do możliwości składania czynnego żalu także za pośrednictwem e-Urzędu Skarbowego<sup>47</sup>.

## WNIOSKI

Podejmując się oceny instytucji czynnego żalu w prawie karnym skarbowym w obecnym kształcie, należy zauważyć, że wprowadzenie opisanych zmian w zakresie przesłanek pozytywnych doprowadziłyby do sytuacji w której na podatniku spoczywałby obowiązek zapłaty umorzonego lub przedawnionego podatku, co stanowiłoby poważne ograniczenie jego praw.

Z kolei gdyby wcielono w życie proponowane zmiany w zakresie przesłanek negatywnych, to z całą pewnością przyczyniłyby się one do znacznego zawężenia możliwości skorzystania z czynnego żalu przez podatników oraz do naruszenia przyjętej obecnie zasady priorytetu funkcji egzekucyjnej nad represyjną w prawie karnym skarbowym.

---

<sup>47</sup> Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu automatyzacji załatwiania niektórych spraw przez Krajową Administrację Skarbową z dnia 8 czerwca 2022 r., Druk sejmowy nr 2138, Sejm IX kadencji, s. 23.

Na aprobatę zasługuje zmiana, w wyniku której przywrócono możliwość złożenia czynnego żalu w formie elektronicznej, aczkolwiek w okrojonej formie. Zmiana ta była niewątpliwie wyczekiwana ze względu na wątpliwości związane z możliwością składania czynnego żalu w formie elektronicznej, stanowiąc reakcję ustawodawcy na ten stan rzeczy. Nowelizacja ta zatem naprawiła błąd legislacyjny oraz zapewniła odpowiednią gwarancję praw podatników, którzy nie mogli przecież opierać się na nieposiadającym mocy wiążącej stanowisku Ministerstwa Finansów, gdyż mogło to, w konsekwencji, skutkować zastosowaniem wobec nich kar określonych w Kodeksie karnym skarbowym<sup>48</sup>.

## BIBLIOGRAFIA

- <https://blog-tpa.pl/2022/06/28/juz-niedlugo-moga-czekac-nas-powazne-zmiany-w-kodeksie-karnym-skarbowym/>.
- <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12357450/katalog/12860114>.
- <https://lewiatan.org/lewiatan-kim-jestesmy/>.
- <https://lewiatan.org/wp-content/uploads/2022/04/KL-118-53-PP-2022.pdf>.
- <https://spcgblog.pl/tax-law/czynny-zal-po-ostatnich-zmianach-i-przed-kolejnymi/>.
- <https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy--kodeks-karny-skarbowy-oraz-niektorych-innych-ustaw>.
- <https://www.rp.pl/podatki/art36265131-skrucha-juz-nie-pomoze-resort-ziobry-odsyla-czynny-zal-do-lamusa>.
- Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Lex 2017.
- Koślicki K., *Elektroniczny czynny żal zablokowany na osiem lat*, <https://www.prawo.pl/podatki/elektroniczny-czynny-zal-po-nowelizacji-kks-i-kpk-zablokowany-na,509700.html>.
- Krywan T., *Zmiany w Kodeksie karnym skarbowym w 2022 r.*, Lex 2022.
- Legutko-Kasica A., *Czynny żal jako instrument polityki kryminalnej wobec sprawców przestępstw i wykroczeń skarbowych*, Brzezia Łąka 2021.
- Legutko-Kasica A., *Czynny żal w kodeksie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 4.
- Ministerstwo Finansów, *e-czynny żal w sprawach karno-skarbowych wciąż możliwy i skuteczny*, Lex 2021.
- Pogroszewska M., *e-czynny żal budzi wątpliwości*, „Rzeczpospolita” 2021, z dnia 12 października, Legalis.
- Radzikowska Z., *Założenia systemu wymiaru kary w polskim prawie karnym skarbowym*, Kraków 1986.
- Sawicki J., *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011.
- Sawicki J., *Znaczenie czynnego żalu w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2013, nr 6.
- Sawicki J., Skowronek G., *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne, procesowe i wykonawcze*, Warszawa 2021.
- Siwik Z., *Kodeks karny skarbowy. Ogólne zasady odpowiedzialności i karania*, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 12.
- Siwik Z., *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993.

---

<sup>48</sup> Zob. M. Pogroszewska, *e-czynny żal...*, op. cit.; M.R. Tużnik, *Wpływ pandemii...*, op. cit., s. 344.

- Skowronek G., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Legalis 2020.
- Tużnik M.R., *Wpływ pandemii COVID-19 na instytucję czynnego żalu w prawie karnym skarbowym*, w: R.A. Stefański (red.), *Srebrna księga jubileuszowa upamiętniająca XXV-lecie Wydziału Prawa i Administracji*, Warszawa 2022.
- Wilk L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Legalis 2021.
- Wilk L., Zagrodnik J., *Prawo i proces karny skarbowy*, Warszawa 2015.
- Zgoliński I. (red.), *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Lex 2021.
- Zoll A., *Założenia polityki karnej w projekcie kodeksu karnego*, „Państwo i Prawo” 1995, z. 5.

**Cytuj jako:**

Tużnik M.R., *Instytucja czynnego żalu w świetle ostatnich zmian w Kodeksie karnym skarbowym*, „Ius Novum” 2024, nr 2 (18), s. 72–85. DOI: 10.26399/iusnovum.v18.2.2024.14/m.r.tuznik