

DE HIS QUI IPIS SE DEFERUNT. ACTIVE REGRET AND THE INTEREST OF THE STATE

DE HIS QUI IPIS SE DEFERUNT. CZYNNY ŻAL A INTERES PAŃSTWA

ABSTRACT

The subject of this study is to present and to compare two institutions. The first of these is the active regret regulated in the Polish penal and fiscal law. The second of these is self-reporting normalized in the Roman law. The aim of the study is to present various methods of acquiring the possibility of increasing the income to the budget in Roman law under Polish law.

The work will be based on the legal-dogmatic, descriptive and legal-comparative method. The latter method will allow us to compare active regret with the institution of self-apprehension.

Both institutions show far-reaching similarities, but also some differences. Hence, the simple assumption that the modern solution is the reception of the Roman solution cannot be accepted. However, the inspirations cannot be excluded. In this case, the solution from Roman law would be a kind of prototype of the modern institution of active regret.

Making the comparison, however, allows us to suggest some changes in Polish law that could increase the state budget, which is undoubtedly a vital interest of the state treasury.

STRESZCZENIE

Przedmiotem niniejszego opracowania jest przedstawienie i porównanie dwóch instytucji. Pierwszą z nich jest czynny żal uregulowany w polskim prawie karnym skarbowym. Drugą z nich jest samodoniesienie, instytucja unormowana

i w prawie rzymskim. Celem opracowania jest przedstawienie różnych metod pozyskiwania możliwości powiększenia dochodu budżetu w prawie rzymskim w prawie polskim. W pracy zostaną wykorzystane metody: prawno-dogmatyczna, opisowa i prawno-porównawcza. Ta ostatnia pozwoli na porównanie czynnego żalu z instytucją samodoniesienia. Obie instytucje wykazują daleko idące podobieństwa, ale i różnice. Stąd nie można przyjąć prostego założenia, iż współczesne rozwiązanie jest recepcją rozwiązania rzymskiego. Nie można jednak wykluczyć inspiracji. W tym przypadku rozwiązanie pochodzące z prawa rzymskiego byłoby pierwowzorem współczesnej instytucji czynnego żalu. Dokonanie porównania pozwala jednak na zasugerowanie w polskim prawie pewnych zmian, które mogłyby zwiększyć wpływy do budżetu państwa, co niewątpliwie jest żywotnym interesem Skarbu Państwa.

KEYWORDS: *fiscal penal offense, Roman law, fiscal penal code, self-reporting, state interest*

SŁOWA KLUCZOWE: *przestępstwo karne skarbowe, prawo rzymskie, Kodeks karny skarbowy, samodoniesienie, interes państwa*

WPROWADZENIE

Donosicielstwo, po łacinie *delatio* czy *nuntiatio*, było przedmiotem licznych opracowań romanistycznych czy typowo historycznych (Pietrini 1997, s. 171–188; Fanizza 1988; Spagnuolo Vigorita, 1984; Gaudemet, 1980; Provera 1964). Sam miałem okazję dwukrotnie tą kwestią się zająć. Pierwszy raz w publikacji z 2002 r. w powiązaniu z prawami człowieka (Sitek, 2002, 99–106), drugi raz w 2015 r. w związku z przedstawieniem kwestii społecznego obowiązku doniesienia do organów skarbowych o nieuiszczonych należnościach podatkowych (Sitek, 2015, s. 155–168).

Ustawodawca polski wprowadził do polskiego systemu prawa skarbowego instytucję czynnego żalu. Czynny żal jest wyraźnie odgraniczony koncepcyjnie od obowiązku złożenia doniesienia na osobę trzecią o popełnionym przestępstwie w świetle przepisów prawa karnego. Tym niemniej czynny żal w prawie karnym skarbowym koncepcyjnie jest skorelowany z czynnym żalem w prawie karnym. Przedmiotem opracowania jest porównanie instytucji czynnego żalu w polskim prawie karnym skarbowym z instytucją samodoniesienia (*professio*) w prawie rzymskim (Sitek, 2015, s. 165 i n.).

CZYNNY ŻAL W PRAWIE KARNYM SKARBOWYM

Czynny żal został uregulowany w art. 16 Ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2017 r. poz. 2226) (dalej: kks). Według art 16 § 1 kks „nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe sprawca, który po popełnieniu czynu zabronionego zawiadomił o tym organ powołany do ścigania, ujawniając istotne okoliczności tego czynu, w szczególności osoby współdziałające w jego popełnieniu”.

Samo pojęcie czynnego żalu w prawie karnym skarbowym wzbudza dyskusję w doktrynie co do jego normatywnego charakteru. Powszechnie przyjmuje się, że jest to element polityki kryminalnej państwa, nie zaś efekt rozważań etycznych. Według L. Wilka czynny żal jest raczej efektem bilansu zysków i strat państwa, który ma wpływ na wielkość dochodów budżetowych. Łączy on elementy działań prewencyjnych państwa, w tym wychowawczych, z elementami poznawczymi (denuncjacja ukazuje ukryte dotąd zobowiązania wobec Skarbu Państwa), kompensacyjnymi (tj. wyrównanie uszczerbku w dochodach budżetowych) oraz oszczędnościowymi (samodenuncjacja ogranicza wydatki państwa na kontrolę dłużników skarbowych) (Wilk, 2014, Legalis).

Kolejną kwestią, jaka w doktrynie budzi wątpliwości, jest motyw działania osoby, która zdecydowała się na złożenie czynnego żalu. Zasadniczo odrzuca się koncepcję dobrowolności. Denuncjator bowiem, składając czynny żal, jest raczej pobudzony do działania obawą przed wykryciem przestępstwa karnoskarbowego w wyniku kontroli lub denuncjacji przez osobę trzecią. Aby uniknąć przykrych skutków, dłużnik skarbowy decyduje się na złożenie czynnego żalu (Wilk, 2014, Legalis). Nie można jednak wykluczyć też i takiej sytuacji, że dłużnik skarbowy dokonuje czynnego żalu wskutek nieuiszczenia zobowiązania podatkowego spowodowanego zwykłym zapomnieniem.

W świetle przepisu art. 16 § 1 kks istotą samodenuncjacji jest ujawnienie wszelkich okoliczności nieuiszczenia należności wobec fiskusa, wraz z ujawnieniem osób, które dopuściły się tego zaniechania. Samodenuncjacja połączona została zatem z denuncjacją współników. Jednym z istotnych elementów samodenuncjacji jest ujawnienie współników, którzy nie mogą liczyć na łagodne potraktowanie.

Zawiadomienie może być złożone na piśmie lub ustnie do protokołu. Ustawodawca nie uregulował kwestii możliwości złożenia czynnego żalu przez pełnomocnika (art. 16 § 4 kks). W doktrynie przyjmuje się, że nie jest to możliwe ze względu na to, że organ, przed którym składny jest czynny żal, musi ustalić zakres świadomości składającego oświadczenie (Wilk, 2014, Legalis).

Istotną kwestią są też warunki, jakie trzeba spełnić, aby samodoniesienie było skuteczne. Najważniejszym z nich jest uiszczenie w całości należności skarbowej w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ (art. 16 § 2 kks).

Samodoniesienie jest bezskuteczne wówczas, gdy organ ścigania (art. 16 § 5 kks):

- miał już wyraźnie udokumentowaną wiadomość o popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zanim sprawca dokonał samodoniesienia,
- rozpoczął czynności służbowe polegające na przeszukaniu, sprawdzeniu lub kontroli zmierzającej do ujawnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

Skutecznie czynnego żalu nie może dokonać osoba, która kierowała wykonaniem ujawnionego czynu zabronionego, lub poleciła innej osobie od siebie zależnej wykonanie ujawnionego czynu zabronionego lub też zorganizowała grupę albo związek mający na celu popełnienie przestępstwa skarbowego. Możliwe jednak jest złożenie samodoniesienia przez całą grupę lub związek (art. 16 § 5 kks).

SAMODONIESIENIE W PRAWIE RZYMSKIM

W antycznym Rzymie, poczynając od pryncypatu, uważano, że dla interesu państwa niezwykle ważne jest pozyskiwanie coraz to nowych źródeł dochodów dla *aerarium*, a z czasem dla fiskusa. Ostatecznie podział kasy publicznej pomiędzy *aerarium* a fiskusem został zniesiony przez Karakallę. Dochodami fiskusa były nie tylko należne podatki, ale również inne dani publiczne, w tym należności pochodzące ze spadków, które przynależały się państwu m.in. na podstawie *lex Iulia et Papia Poppaea* z 18 r. p.n.e. (Buckland, 1912, s. 156–158). Na podstawie tej ustawy Oktawian August

zdecydował, że osoby niepozostające w legalnych związkach małżeńskich (*iustum matrimonium*), zwane *coelibes*, traciły całkowicie *testamenti factio*. Osoby te nie mogły objąć spadku, który w całości przechodził na fiskusa. Tym samym nie mogły objąć ani należnego im spadku, ani legatów, za to uprawnione były do zatrzymania tego, co otrzymały w drodze fideikomisu (Longchamps de Bèrier, 1997, s. 23 i n.).

W lepszej sytuacji znajdowali się *orbi*, czyli osoby pozostające w legalnych związkach małżeńskich, ale nieposiadające z nich dzieci. Dzieci zrodzone z konkubinatów nie były brane pod uwagę w ustawodawstwie prorodzinnym Augusta. *Orbi* na podstawie *lex Iulia et Papia* tracili połowę spadków i zapisów, ale mogli zatrzymać to, co otrzymali poprzez fideikomis (Durlik, Witkowska, 2018, s. 335 i n.).

G. 2.286a zd. 1: *Item orbi, qui per legem Papiam ob id, quod liberos non habent, dimidias partes hereditatum legatorumque perdunt, olim solida fideicommissa uidebantur capere posse.*

W obu przypadkach prawo do objęcia spadku zachowywali inni uprawnieni spadkobiercy zgodnie z zasadami dziedziczenia wg *ius civile* lub *ius honorarium*. Jeśli jednak nie było spadkobierców lub byli wyłączeni z powodu swojej niegodziwości, wówczas spadek przechodził na fiskusa (Dajczak, Giaro, Longchamps de Bèrier, 2014, s. 281).

Ten stan prawny uległ zmianie wraz z uchwaleniem *sc. Pegasianum* (ok. 73 r. n.e.), na podstawie którego tak *orbi*, jak i *coelibes* nie mogli przyjmować tego, co otrzymali dzięki fideikomisowi. Ten bowiem należał do pozostałych osób wymienionych w testamencie, a jeśli ich nie było, wówczas wszystko to, co było objęte fideikomisem, przechodziło na Skarb Państwa.

G. 2.286a zd. 2: *Sed postea senatus consulto Pegasiano proinde fideicommissa quoque ac legata hereditatesque capere posse prohibiti sunt; eaque translata sunt ad eos, qui in eo testamento liberos habent, aut si nulli liberos habebunt, ad populum, sicuti iuris est in legatis et in hereditatibus, quae eadem aut simili ex causa caduca fiunt.*

W praktyce wiele osób zaliczanych do *orbi* czy *coelibes*, które otrzymały majątek w drodze spadku, zapisu czy fideikomisu, bezpodstawnie przyjmowało majątek, licząc na to, że o tym fakcie nie dowiedzą się urzędnicy fiskusa. Stąd nie bez przyczyny Skarb Państwa był żywo zainteresowany informowaniem

go o przypadkach należnego mu majątku z tytułu bezprawnie przejętych spadków. Antidotum na tego typu praktyki był rozbudowany system donosicielstwa (*delatio*) (Petraccia, 2014, s. 18–19).

Specyficzną formą donosicielstwa było złożenie doniesienia na samego siebie. Kluczowe znaczenie dla przyznania się wobec fiskusa o obowiązku zwrócenia całości lub części otrzymanego spadku mają dwa fragmenty pochodzące z pism prawników rzymskich, a zachowane w *Digestach*. Pierwszy z nich to księga 7 komentarza Paulusa do *lex Iulia et Papia*. W tym fragmencie znajdują się odniesienia do treści edyktu Trajana oraz listu Hadriana. W tych dwóch dokumentach dokonano znaczącej zamiany, a właściwie rozszerzenia regulacji Oktawiana Augusta dotyczącej spadkobrania po osobach bezżennych lub bezdzietnych (Zabłocka, 1987, s. 151–178; Dajczak, 1995, s. 155–166).

D. 49.14.13 pr. (Paul. 7 ad l. Iul. et Pap.): *Edicto divi Traiani, quod proposui, significatur, ut, si quis, antequam causa eius ad aerarium deferatur, professus esset eam rem quam possideret capere sibi non licere, ex ea partem fisco inferret, partem ipse retineret.*

Cesarz Trajan postanowił, że ten, kto sam się przyzna przed urzędnikiem cesarskim, że nie oddał na rzecz fiskusa tego, co mu się należało na podstawie *lex Iulia et Papia*, może uniknąć kary, a nawet może spodziewać się nagrody. W edykcie został użyty termin *professio*, który oznaczał czynność złożenia oświadczenia przed urzędnikiem. Termin ten pojawił się m.in. w *Tab. Heraclensis ll.* 1–3. Na podstawie tego przepisu *magistraus* byli zobowiązani do składania oświadczeń majątkowych (Sitek, 2006, s. 23 i n.). W analizowanym przypadku chodziło o złożenie oświadczenia przed urzędnikiem fiskusa o bezprawnym przejęciu w całości lub części masy spadkowej.

Dla skuteczności samodoniesienia ważny był status rzeczy. W tekście został użyty termin „posiadanie” (*possessio*), nie zaś własność, tj. *dominium* czy *proprietas*. Zatem ten, który przejął spadek bezprawnie, nie stawał się jego właścicielem, lecz posiadaczem, i to posiadaczem nieuprawnionym. Nie mógł zatem uzyskać prawa własności przez zasiedzenie na elementach składowych masy majątkowej, ani indywidualnie, ani też zbiorowo. Jednak osoba, która przyznała się do bezprawnego zawłaszczenia spadku, zapisu czy fideikomisu, mogła liczyć na pewną gratyfikację, a mianowicie musiała oddać fiskusowi tylko połowę tego, co posiadała. Drugą zaś część mogła sobie zatrzymać.

Dookreślenie tego rozwiązania znajduje się w kolejnym fragmencie autorstwa Paulusa.

D. 49.14.13.8 (Paul. 7 ad l. Iul. et Pap.): *Ad eos beneficium Traiani pertinet, qui ex defuncti voluntate relictum sibi capere non possunt. Ergo nec illud, quod servo meo relictum est, deferre potero.*

Rozstrzygnięcie Trajana, wg Paulusa, mogło być stosowane tylko wobec tych, którzy odziedziczyli spadek, którego nie mogli objąć z przyczyn określonych w *lex Iulia et Papia*. Osoby takie, aby mogły skorzystać z dobrodziejstwa regulacji normatywnej Trajana, musiały być *expressis verbis* ustanowione spadkobiercami. Analogicznie, z tego dobrodziejstwa nie mogły skorzystać osoby trzecie. Co więcej, z tego prawa nie mógł skorzystać właściciel niewolnika, któremu został zapisany spadek. I to niezależnie od tego, czy właściciel był zaliczany do kategorii *coelibes*, czy *orbi*.

Możliwość zatrzymania połowy majątku przez osobę donoszącą na samą siebie było formą nagrody (*premium*). W ten sposób zachęcano obywateli nie tylko do składania doniesienia na osoby trzecie, ale także na samych siebie. Ponadto osoba taka unikała dotkliwych kar.

Kolejny fragment zawiera przepis prawny pochodzący z edyktu Trajana, który dotyczy złożenia oświadczenia (*professio*) wobec urzędnika fiskalnego w przypadku bezprawnego przejścia fideikomisu.

D. 49.14.13.1–3 (Paul. 7 ad l. Iul. et Pap.): 1. *Idem postea edicto significavit, ut, quaecumque professa esset vel palam vel tacite relictum sibi quod capere non posset et probasset iam id ad fiscum pertinere: etiamsi id non possideret, ex eo, quod redactum esset a praefectis aerario, partem dimidiam ferat.* 2. *Nihil autem interest, quae causa impediatur ius capiendi.* 3. *Id autem deferri debet, quod latet, non id quod fisci est.*

Trajan zaproponował, aby niezależnie od tego, czy był to fideikomis ukryty, czy jawny, składający oświadczenie mógł również zatrzymać połowę tego, co należałoby się fiskusowi. Obowiązek samodoniesienia dotyczył przede wszystkim fideikomisów ukrytych, a więc trudnych do udowodnienia. Tym samym Trajan uszczelnił postanowienia *lex Iulia et Papia*, które nie obejmowały właśnie fideikomisów.

Edyktem Trajana ujednoczony zatem został status samodonoszących z tytułu testamentu, kodycyłu i fideikomisu. Stąd w pkt 2 znajduje się komentarz

samego Paulusa, który twierdzi, że nie ma znaczenia, z jakiego tytułu zakwestionowano prawo do nabycia czegoś. Spadkobiercy i fideikomisariusze, którzy nie mogli objąć spadku, dzięki samodoniesieniu mogli zatrzymać połowę tego, co winien otrzymać fiskus. Celem tego rozwiązania niewątpliwie było zwiększenie wpływów do budżetu państwa.

Kolejny cesarz, Hadrian, w reskrypcie uregulował kwestię prawa spadkobierców do nagrody w przypadku śmierci tego, który doniósł na samego siebie.

D. 49.14.13.4 (Paul. 7 ad l. Iul. et Pap.): *Ad heredes eius, qui se detulerat, non videbatur praemium transire: sed divus Hadrianus rescripsit, ut, licet ante decessisset is qui se detulerat, antequam id quod detulerat fisco addiceretur, heredi eius praemium daretur.*

Do czasów Hadriana prawo zatrzymania połowy mienia należnego fiskusowi ze spadkobrania czy fideikomisu było wyłącznym uprawnieniem samodonoszącego. Nagroda (*praemium*) nie przechodziła na spadkobierców. Dopiero Hadrian, zapewne wiedziony chęcią zwiększenia dochodów fiskusa, przy rozstrzygnięciu konkretnej sprawy (reskrypt) zdecydował, że nagroda może być dana spadkobiercom. Ważny jednak był moment śmierci uprawnionego do nagrody. Jego zejście musiało nastąpić pomiędzy samodoniesieniem a przejęciem mienia przez Skarb Państwa. Niemożliwe zatem było dochodzenie prawa zatrzymania połowy mienia należnego Skarbowi Państwa, jeśli mienie zostało już przejęte przez fiskusa. Inaczej mówiąc, nie można było otrzymać nagrody wówczas, gdy mienie stało się definitywnie własnością Skarbu Państwa – *antequam id quod detulerat fisco addiceretur*.

W kolejnym jednak liście Hadrian poszedł jeszcze bardziej na rękę spadkobiercom spadkodawcy czy fideikomisariusza.

D. 49.14.13.5 (Paul. 7 ad l. Iul. et Pap.): *Exstat eiusdem Hadriani epistula, ut, si is qui se deferre poterat morte praeventus fuerit, heres eius, si detulerit, praemium consequatur: "Si tamen", inquit, "liquebit defunctum eius animi fuisse, ut se vellet deferre": si vero idcirco dissimulaverit, dum rem occultari sperat, heredem eius ultra vulgare praemium nihil consecuturum.*

Hadrian w liście, skierowanym zapewne do namiestnika jednej z prowincji, zdecydował, że nagroda należy się również takiemu spadkobiercy, który sam doniesie fiskusowi o należnym mu spadku czy fideikomisie po *orbi* czy *coelibes*. Warunkiem jednak otrzymania nagrody było wykazanie, że także

spadkodawca posiadał wolę poinformowania fiskusa o tym fakcie, a przedwczesna śmierć nie pozwoliła mu na to. Zamiar spadkodawcy o doniesieniu musiał być autentyczny, nie zaś pozorowany. Obowiązek udowodnienia tej intencji spoczywał na spadkobiercy.

Kolejnego rozszerzenia osób uprawnionych do odebrania nagrody dokonali reskryptem cesarze Marek Aureliusz i Lucjusz Werus.

D. 49.14.13.6 (Paul. 7 ad l. Iul. et Pap.): *Item divi fratres rescipserunt heredes eorum, quibus tacitum fideicommissum relictum est, ita demum ex beneficio Traiani deferre se posse, si is, cui datum fuerat, morte praeventus esset et ideo per angustias temporis deferre se non potuerit.*

Według Aureliusza i Werusa nagroda należała się również spadkobiercy fideikomisu ukrytego nawet wówczas, gdy spadkodawca nie doniósł na siebie. Warunkiem otrzymania takiej nagrody była jednak nagła śmierć spadkodawcy, która uniemożliwiła mu złożenie stosownego oświadczenia przed fiskusem. Zatem istotnym elementem w tym rozstrzygnięciu wspomnianych cesarzy był czas, w jakim mógł donieść na siebie zobowiązany, a jego śmiercią. Musiał to być zatem okres kilku czy kilkunastu dni od momentu, w którym się dowiedział o tym, że został powołany do spadku, którego nie mógł przyjąć, a jego śmiercią.

Dalszego rozszerzenia grupy osób uprawnionych do otrzymania nagrody dokonał cesarz Karakalla.

D. 49.14.13.7 (Paul. 7 ad l. Iul. et Pap.): *Cum ante apertum testamentum tacitum fideicommissum nuntiatum esset ab his, qui fidem tacitam susceperunt, deinde post apertas a fideicommissario delatum esset, divus Antoninus recipi professionem eius iussit: neque enim dignam esse praemio tam praecipitem festinationem prioris, et cum quis se nuntiet non capere, potius confiteri de suo iure quam aliud deferre videtur.*

Rozstrzygnięcie Karakalli dotyczy ujawnienia fideikomisu ukrytego przez tych, którzy zamierzali go wydać fiskusowi, zgodnie z postanowieniami normatywnymi w *lex Iulia et Papia*. Jednak po otwarciu testamentu samodoniesienia dokonał fideikomisariusz, a więc obdarowany, zapewne właśnie z nadzieją otrzymania nagrody. Powstał zatem dylemat prawny, a mianowicie czy należy uznać zgłoszenie przez spadkobierców fiskusowi swojej woli o przekazaniu majątku zgodnie z pierwotnym rozstrzygnięciem Augusta? Czy też

należy przyjąć samodoniesienie fideikomisariusza i tym samym uznać jego prawo do nagrody? Karakalla przyjął to drugie rozwiązanie. Uzasadnieniem dla niego jest fakt, iż każdy może składać oświadczenie tylko we własnym imieniu, zwłaszcza gdy nie jest umocowany do składania oświadczeń w cudzym imieniu. W tym przypadku spadkodawcy złożyli oświadczenie we własnym imieniu, zaś fideikomisariusz we własnym. W tym ostatnim przypadku składający oświadczenie nabył prawo do nagrody. Oczywiście takie rozwiązanie pozostaje w mocy, jeśli fiskus nie nabył jeszcze fizycznie mienia należnego mu na podstawie *lex Iulia et Papia*. W przeciwnym razie rozwiązanie Karakalli nie wiązało fiskusa wobec uprawnionego do nagrody.

Rozwiązanie prawne wprowadzone przez Trajana i modyfikowane przez kolejnych cesarzy nie obejmowało niegodnych.

D. 49.14.13.9 (Paul. 7 ad l. Iul. et Pap.): *Eos, qui quasi indigni repelluntur, summovendos esse ab eiusmodi praemio: id est eos, qui de inofficioso egerunt vel falsum dixerunt testamentum, qui usque ad finem litis obpugnaverunt testamentum.*

W powyższym fragmencie Paulus referuje zapewne poglądy wcześniejszej doktryny, wg której z dobrodziejstwa rozwiązania zaproponowanego przez Trajana zostały wykluczone osoby niegodne (*indignus*). Za takie osoby uważano m.in. tych, którzy bezpodstawnie wnieśli skargę o unieważnienie testamentu (*querellam inofficiosi testamenti*) (Sitek, 2003, s. 77; Di Lella, 1972, s. 200), lub bezpodstawnie twierdzili, że testament jest fałszywy. Były jeszcze inne przyczyny niegodności, które również w tym przypadku mogły być brane pod uwagę. Istotne jednak było to, że osoby niegodne mogły przyjąć spadek, jednak z mocy prawa przechodził on na *aerarium*, a następnie na fiskusa – *bona ereptoria*. Same jednak zachowywały status dziedzica – *nomen heredis*. Osoby niegodne, nawet gdyby złożyły doniesienie na same siebie, nie mogłyby skorzystać z przywileju zachowania połowy masy spadkowej należnej Skarbowi Państwa.

Na końcu paragrafu 13 tytułu 14 księgi 49 *Digestów* znajduje się jeszcze jedno ważne rozstrzygnięcie.

D. 49.14.13.9 (Paul. 7 ad l. Iul. et Pap.): *Ei, qui per errorem se detulit, cum capere solidum posset, non nocere hoc divus Hadrianus et divus Pius et fratres rescripserunt.*

Paulus twierdzi, że rozstrzygnięcie Trajana, łącznie z późniejszymi interpretacjami rozszerzającymi dokonany przez kolejnych cesarzy, nie miało wpływu na przypadek błędnego samodoniesienia. Chodziło o sytuację, kiedy ktoś doniósł na siebie fiskusowi, że przejęty spadek lub fideikomis należy się państwu, a następnie okazałoby się, że donoszący na siebie był w błędzie. Taki spadkobierca zatrzymywał spadek w całości, a Skarb Państwa nie nabywał roszczenia wobec połowy wartości masy spadkowej.

Dopełnienie rozważań Paulusa stanowi fragment autorstwa Ulpiana.

D. 49.14.16 (Ulp. 18 ad l. Iul. et Pap.): *Ait divus Traianus: "Quicumque professus fuerit". "Quicumque" accipere debemus tam masculum quam feminam: nam feminis quoque, quamvis delationibus prohibentur, tamen ex beneficio Traiani deferre se permissum est. Nec non illud aequae non intererit, cuius aetatis sit is qui se defert, utrum iustae an pupillaris: nam pupillis etiam permittitur deferre se, ex quibus non capiunt.*

Ulpian w 18 księdze komentarza do *lex Iulia et Papia* wyraził pogląd, że samodoniesienia może dokonać również kobieta. W tekście został użyty zaimek osobowy „*quicumque professus fuerit*”. jego rozumienie dopełnia tekst Gaiusa D. 50.16.152 (G. l. 10 ad Iul. et Pap.): *"Homini"* *appellatione tam feminam quam masculum contineri non dubitatur*. Kobiety mogły donosić fiskusowi wyłącznie na siebie. Nie mogły donosić na innych.

D. 49.14.18 pr. (Marc. lib. sing. de delat.): *Deferre non possunt mulieres propter sexus infirmitatem, et ita sacris constitutionibus cautum est.*

Ograniczeniem samodoniesienia nie był wiek. Mogła tego dokonać zarówno osoba pełnoletnia, jak i osobnik niepełnoletni. Ten ostatni mógł bowiem donieść na siebie w związku z przysporzeniem pozostawionym mu w spadku, którego nie mógł nabyć (Kursa, 2012, s. 95).

PODSUMOWANIE

Powyższa analiza instytucji czynnego żalu w polskim prawie karnym skarbowym oraz samodoniesienia w prawie rzymskim wskazuje na daleko idące podobieństwa między nimi, ale też i różnice. Trudno zatem jest jednoznacznie stwierdzić, czy współczesna instytucja czynnego żalu ma rzymskie korzenie. Nie można jednak wykluczyć, że antyczne rozwiązanie legło u podłoża współczesnej instytucji.

Istotne podobieństwo między obiema instytucjami leży przede wszystkim w ochronie interesu skarbu państwa, dla którego niezwykle ważne są dochody skarbowe. Od czasów rzymskich aż do współczesności państwo podejmowało działania zmierzające do zwiększenia swoich przychodów. Niewątpliwą zasługą rzymskich rozwiązań normatywnych była nie tylko ochrona interesu państwa, ale i respektowanie praw podmiotów prywatnych, zwłaszcza osób fizycznych.

Samodonesienie było instrumentem polityki fiskalnej państwa rzymskiego służącym zachęcaniu obywateli do dobrowolnego przyznania się do posiadania mienia należnego fiskusowi. Z tego powodu obywatel nie był karany, a nawet był nagradzany. Ujawnienie zobowiązań wobec fiskusa z tytułu spadku, zapisu czy fideikomisu uprawniało donoszącego na siebie do zatrzymania połowy mienia należnego Skarbowi Państwa.

Uregulowanie normatywne instytucji czynnego żalu przez polskiego ustawodawcę w odniesieniu do rozwiązania rzymskiego jest bardzo restrykcyjne, przez co moim zdaniem mało efektywne. Ustawodawca nie przewidział żadnej nagrody dla składającego czynny żal w formie podzielenia się przez fiskusa ujawnioną należnością skarbową z osobą, która donosi na siebie. Korzyścią dla takiej osoby jest jedynie uniknięcie negatywnych konsekwencji wykrycia nieprawidłowości podatkowych przez organ kontrolujący.

Jako wniosek *de lege ferenda* wnioskuję, aby polski ustawodawca wzorem rozwiązań rzymskich wprowadził do Kodeksu karnego skarbowego możliwość jakieś nagrody finansowej dla samodonoszącego, np. 10% od wartości należnej Skarbowi Państwa. Należałoby jednak taką możliwość ograniczyć czasowo lub kwotowo. Nagroda taka nie może być jednak zachętą do celowego niepłacenia podatków z nadzieją uzyskania bonifikaty. Samo uwolnienie od kary grzywny czy też kary pozbawiania wolności to za mało, aby skutecznie zachęcić obywateli do składania czynnego żalu. Tym bardziej że ujawnienie tych należności leży w żywotnym interesie Skarbu Państwa.

Literatura

- Dajczak, W. (1995). *Die Aufhebung der Beschränkungen der capacitas von Ehegatten in der nachklassischen Periode: ein Beitrag zur Erforschung der Lex Iulia et Papia*, „Revue internationale des droits de l'antiquité” nr 42, s. 155–166. ISSN 0035-3515.
- Dajczak, W., Giaro, T., Longchamps de Bèrier, F. (2014). *Prawo rzymskie. U podstaw prawa prywatnego*, Warszawa: PWN. ISBN 9788301177577.
- Durlik, M., Witkowska, M. (2018). *Rozporządzenie na wypadek śmierci w prawie rzymskim – legaty, fideikomisy i kodycył*, „Journal of Modern Science” 1/36, s. 335–352. ISSN 1734-2031.
- Di Lella, L., (1972). *Querela inofficiosi testamenti. Contributo della successione necessaria*, Napoli: Jovene. ISBN 9788824301824.
- Fanizza, L. (1988). *Delatori e accusatori. L'iniziativa nei processi del età imperiale*, Roma: L'Erma di Bretschneider.
- Gaudemet, J. (1980). *La répression de la délation au Bas-Empire*. W: „Φιλίας χάριν. Miscellanea di studi classici in onore di Eugenio Manni”, t. 3, Rome: Bretschneider. ISBN 8885007392.
- Kursa, S. (2012). *La diseredazione nel diritto giustiniano*, Bari: Caccuci. ISBN 9788381073660.
- Longchamps de Bèrier, F. (1997). *Il fedecommesso universale nel diritto romano classico*, Warszawa: Liber. ISBN 8372060061.
- Petraccia, M.F. (2014). *Indices e delatores nell'antica Roma. Occultiore indicio proditus: in occulta deletes insidias*, „Quaderni di Erga-Logoi”, s. 18–19. ISBN 9788879167017.
- Pietrini, S. (1997). *Delazione criminale o fiscale in alcune costituzioni di Costantino?*, „Atti dell'Accademia Romanistica Costantiniana” nr 11, s. 171–188. ISSN 1973-8293.
- Provera, G. (1964). *La vindicatio caducorum. Contributo allo studio del processo fiscale romano*, Torino: G. Giappichelli Editore.
- Sitek, B. (2002). *Delatio – jako forma naruszenia dóbr osobistych w prawie rzymskim*. W: S. Pikulski (red.), *Ochrona człowieka w świetle prawa Rzeczypospolitej Polskiej*, Olsztyn: Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego, s. 99–106. ISBN 8372991731.
- Sitek, B. (2015). „*Delationes fiscales*”. *O społecznym obowiązku zawiadomienia o przestępstwie lub wykroczeniu skarbowym z perspektywy historycznej*. W: E. Kozerska, P. Sadowski, A. Szymański (red.), „*Pacta sunt servanda*” – nierealny projekt czy gwarancja ładu społecznego i prawnego?, Kraków: AT Wydawnictwo, s. 155–168. ISBN 9788363910488.

- Sitek, B. (2015). *Historia ochrony prawnych interesów Skarbu Państwa w Polsce*, „Journal of Modern Science” 3/26, s. 165–177. ISSN 1734-2031.
- Sitek, B. (2003). *Infamia w ustawodawstwie cesarzy rzymskich*, Olsztyn: Uniwersytet Warmińsko-Mazurski. ISBN 8372992347.
- Sitek, B. (2006). „*Tabula Heracleensis (lex Iulia municipalis)*”. *Tekst, tłumaczenie, komentarz*, Olsztyn: Uniwersytet Warmińsko-Mazurski. ISBN 9788372994516.
- Spagnuolo Vigorita, T. (1984). *Exsecranda pernicies. Delatori e fisco nell'età di Costantino*, Napoli: Jovene. ISBN 9788824305860.
- Buckland, W.W. (1912). *Elementary Principles of the Roman Private Law*, Cambridge: University Press. ISBN 9781145474536.
- Wilk, L., Zagrodnik, J. (2014). *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck. ISBN 9788325563851.
- Zabłocka, M. (1987). *Zmiany w ustawach małżeńskich Augusta za panowania dynastii julijsko-klaudyjskiej*, „Prawo Kanoniczne” nr 1–2, s. 151–178. ISSN 0551-911X.