

JULIA DECOWSKA-OLEJNIK
ANNA IMBIRSKA
KAZIMIERZ J. PAWELEC

Proces dowodzenia w sprawach przestępstw i wykroczeń skarbowych

Zarys systemu

pod redakcją

KAZIMIERZA J. PAWELCA

Difin

Proces dowodzenia w sprawach przestępstw i wykroczeń skarbowych

JULIA DECOWSKA-OLEJNIK
ANNA IMBIRSKA
KAZIMIERZ J. PAWELEC

Proces dowodzenia w sprawach przestępstw i wykroczeń skarbowych

Zarys systemu

pod redakcją
KAZIMIERZA J. PAWELCA

Difin

Recenzent

Doc. dr Hanna Gajewska-Kraczkowska, Uniwersytet Warszawski

Korekta

Mirosława Szprenglewska

Copyright © Difin SA

Warszawa 2013

Wszelkie prawa zastrzeżone.

Kopiowanie, przedrukowywanie i rozpowszechnianie całości lub fragmentów niniejszej pracy bez zgody wydawcy zabronione.

Redaktor prowadzący

Edward Mitek

ISBN 978-83-7930-131-7

Książka którą nabyłeś, jest dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, abyś przestrzegał praw, jakie im przysługują. Jej zawartość możesz udostępnić nieodpłatnie osobom bliskim lub osobiście znanym. Ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz jej fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A kopiując jej część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy cudzą własność i prawo.

Printed in Poland

Difin SA, Wydanie I, Warszawa 2013

00-768 Warszawa, ul. F. Kostrzewskiego 1

tel. +48 22 851 45 61, +48 22 851 45 62, fax +48 22 841 98 91

Skład i łamanie: Grzegorz Kalisiak | *Pracownia Liternictwa i Grafiki*

Druk: Fabryka Druku Sp. z o.o., <http://www.fabrykadruku.pl>, tel./fax +48 22 814 35

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	13
Wstęp	15
Rozdział I. Podstawowe zasady odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe	19
Uwagi wprowadzające	19
Zasady międzyczasowe	23
– Zasada terytorialności	24
– Zasada winy	26
– Zasada indywidualizacji	28
– Zasada humanitaryzmu	29
Pozostałe zasady	29
– Zasady określoności, pisemności i dokładności	29
Rozdział II. Formy popełnienia przestępstwa i wykroczenia skarbowego	31
Uwagi wprowadzające	31
Przygotowanie	31
Usiłowanie	32
Dokonanie	33
Rozdział III. Współdziałanie przestępcze	35
Uwagi wprowadzające	35
Związek lub grupa przestępcza	35
Sprawstwo i współsprawstwo	36
Podżeganie	38
Pomocnictwo	39
Zasady odpowiedzialności	39
Prowokacja	40

Rozdział IV. Zbiegi przestępstw i czynów	44
Uwagi wprowadzające	44
Czyn ciągły	44
Zbieg przepisów	45
Zbieg z przepisami innych ustaw	47
Rozdział V. Wyłączenie odpowiedzialności	48
Uwagi wprowadzające	48
Okoliczności wyłączające bezprawność	49
– Ryzyko nowatorskie	49
– Nieletniość	50
Okoliczności wyłączające winę	50
– Błąd	50
– Niepoczytalność i stan ograniczonej poczytalności	52
Rozdział VI. Kary i środki karne	55
Uwagi wprowadzające	55
Ogólna charakterystyka kar i środków karnych	56
– Grzywna	58
– Kara ograniczenia wolności	30
– Kara pozbawienia wolności	61
Środki karne	62
– Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	63
– Przepadek	64
– Pozbawienie praw publicznych	66
– Zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej	67
– Zakaz zajmowania określonego stanowiska lub wykonywania określonego zawodu	68
– Podanie wyroku do wiadomości publicznej	68
Nadzwyczajne obostrzenie kary	69
Nadzwyczajne złagodzenie kary	72
Zaniechanie ukarania	75
Czynny żal	76
Dokonanie korekty podatkowej	77
Inne odstępienia	77
Bezkarność świadka koronnego	78
Odpowiedzialność pośrednia	78
Odpowiedzialność posiłkowa	79
Przepadek korzyści	80

Rozdział VII. Środki probacyjne	81
Uwagi wprowadzające	81
Warunkowe zawieszenie wykonania kary	82
Warunkowe przedterminowe zwolnienie	84
Warunkowe umorzenie postępowania karnego	87
Umorzenie postępowania wobec świadka koronnego	88
Rozdział VIII. Środki zabezpieczające	91
Uwagi wprowadzające	91
Środki izolacyjno-lecznicze	91
Środki administracyjne	93
Rozdział IX. Przestępstwa i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji	96
Uwagi wprowadzające	96
Uchylanie się od obowiązku podatkowego	97
Firmanctwo	100
Oszustwo podatkowe	101
Uporczywe niewpłacanie podatku w terminie	104
Nieprowadzenie księgi	105
Prowadzenie ksiąg nierzetelnie lub wadliwie	105
Niewystawianie faktury lub rachunku	107
Obrót bez znaków akcyzy	110
Bezprawny wywóz wyrobu akcyzowego	113
Paserstwo akcyzowe	115
Wadliwe oznaczenie wyrobu akcyzowego	115
Falszerstwo znaku akcyzy albo upoważnienia do odbioru banderol	116
Niedopełnienie obowiązku oznaczenia wyrobu akcyzowego	118
Nieprawidłowości w czynnościach handlowych	118
Czynności poza składem podatkowym	120
Nieuprawniony obrót znakami akcyzy	120
Narażenie znaków akcyzy na niebezpieczeństwo	122
Nierozliczanie się ze znaków akcyzy	122
Zmiana oznaczenia wyrobu akcyzowego	123
Zmiana przeznaczenia wyrobu akcyzowego	124
Niedopełnienie obowiązku uzyskania rozliczenia z przekazanych znaków akcyzy	125
Naruszenie procedury pomiarów	125
Nieprowadzenie ewidencji	126
Prowadzenie działalności bez urzędowego sprawdzenia	127

Bezpodstawny zwrot podatku	127
Nienależny zwrot wydatków	129
Niewpłacenie pobranego podatku przez płatnika lub inkasenta	130
Naruszenie procedury podatkowej	131
Wykroczenie niewyznaczenia osoby odpowiedzialnej za obliczania, pobranie oraz wpłacenie organowi podatkowemu pobranych kwot	132
Zaniedbanie informacji podatkowej	132
Nieprawidłowości w informacji podsumowującej	133
Zaniedbanie identyfikacji	135
Naruszenie zasad dotacji lub subwencji	136
Utrudnianie kontroli	137
Niedopełnienie nadzoru	138

Rozdział X. Przestępstwa i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami

139	139
Uwagi wprowadzające	139
Wyłudzenie zezwolenia celnego	140
Przemyt celny	141
Oszustwo celne	143
Nadużycie odprawy czasowej	144
Naruszenie warunku zwolnienia od cła	145
Usunięcie spod dozoru celnego	147
Paserstwo celne	147
Bezpodstawny zwrot cła	150
Wadliwa działalność celna	151
Utrudnianie kontroli celnej	153
Zaniedbania w dokumentacji	154
Niedopełnienie nadzoru	155

Rozdział XI. Przestępstwa i wykroczenia skarbowe przeciwko obrotowi dewizowemu

156	156
Uwagi wprowadzające	156
Wyłudzenie indywidualnego zezwolenia dewizowego	157
Nielegalny transfer środków płatniczych	158
Nabycie i zbycie papierów wartościowych przez nierezydenta	160
Naruszenie innych ograniczeń rezydenta w nabywaniu bez zezwolenia dewizowego	160
Naruszenie ograniczeń rezydenta w zbywaniu	162
Otwarcie rachunku bankowego bez zezwolenia	163
Dokonywanie rozliczeń pieniężnych bez zezwolenia	163

Nielegalna działalność kantorowa	164
Nieudzielenie wyjaśnień	165
Niezgłoszenie przewozu dewiz i niepoddanie się kontroli	166
Wysyłanie z pominięciem banku	167
Nieprzechowywanie dokumentów	168
Niezgłoszenie danych do NBP	169
Niedopełnienie obowiązku nadzoru	170

Rozdział XII. Przepięstwa i wykroczenia skarbowe przeciwko

organizacji gier hazardowych	171
Uwagi wprowadzające	171
Nielegalne gry i zakłady	172
Gry bez urzędowych zabezpieczeń	174
Zakaz niszczenia losów, kartonów lub innych dowodów udziału w loterii fantowej	176
Brak zawiadomienia	177
Gry i loterie wbrew przepisom	178
Udział w nielegalnych grach lub zakładach	177
Sprzedaż losów bez uprawnienia	179
Zakazana promocja lub reklama gier	179
Udział w grze losowej niepełnoletniego	182
Niedopełnienie nadzoru	183

Rozdział XIII. Dowody

Uwagi wprowadzające	184
Zadania postępowania karno-skarbowego	185
Ciężar dowodu i udowodnienia	187
Pozyskiwanie dowodów	192
– Uwagi wprowadzające	192
– Dowody przeprowadzane z urzędu	194
– Dowody wnioskowane przez strony	199

Rozdział XIV. Czynności dowodowe poprzedzające wszczęcie postępowania

Postępowanie sprawdzające	205
– Uwagi wprowadzające	205
– Notatka urzędowa	206
– Rozpytanie uczestników i świadków	208
– Ograniczenie kręgu podejrzanych	209

Rozdział XV. Czynności dowodowe po wszczęciu postępowania	211
Wyjaśnienia oskarżonego (podejrzanego)	211
– Uwagi wprowadzające	211
Wyjaśnienia jako środek dowodowy	212
Rodzaje wyjaśnień	213
– Odmowa wyjaśnień	213
– Przyznanie się do winy	214
– Fałszywe samooskarżenie	217
– Wyjaśnienia obciążające	219
– Nieprzyznanie się do winy	221
– Zmiana wyjaśnień	222
– Wyjaśnienia pisemne	224
– Ostatnie słowo	225
Ocena wyjaśnień	226
Badania i oględziny	229
– Uwagi wprowadzające	229
– Obowiązek znoszenia	231
– Dopuszczalność zastosowania przymusu	232
 Rozdział XVI. Pozycja i rola odpowiedzialnego posiłkowo oraz podmiotu zobowiązanego do zwrotu korzyści	234
Uwagi wprowadzające	234
Podwójna rola podmiotu pociągniętego posiłkowo i zobowiązanego do zwrotu korzyści	235
Sytuacja procesowa interwenienta	238
– Uwagi wprowadzające	238
– Ograniczenia dowodzenia	239
Zeznania świadków	239
– Uwagi wprowadzające	239
– Czynniki zapewniające udział świadka	242
– Procesowe czynniki wpływające na prawdomówność świadka	244
– Prawo do odmowy zeznań	244
– Częściowa odmowa zeznań	248
– Zwolnienie z zeznań	250
– Przrzeczenie	252
– Upředzenie o odpowiedzialności	253
– Pozostałe gwarancje	253
Świadek anonimowy	254

Rozdział XVII. Czynniki procesowe mogące wpływać na zeznania i wyjaśnienia	
i wyjaśnienia	265
Uwagi wprowadzające	265
Udział w czynnościach przed wszczęciem postępowania	267
– Uwagi wprowadzające	267
– Oględziny miejsca	269
– Oględziny rzeczy	271
Uczestnictwo w stadium postępowania <i>ad personam</i>	272
– Przesłuchanie	272
– Odczytywanie protokołów	273
– Konfrontacja	275
– Eksperyment procesowy i wizja lokalna	276
– Okazanie	278
– Inne czynniki	280
Wniosek o dobrowolne poddanie się karze i dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	281
Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	383
Rozdział XVIII. Dyskwalifikacja dowodu z zeznań lub wyjaśnień	287
Uwagi wprowadzające	287
Swoboda wypowiedzi	288
Zakaz zastępowania zeznań lub wyjaśnień pismami, zapiskami bądź notatkami	295
Procesowe możliwości wykorzystywania dowodów nielegalnie uzyskanych	297
– Uwagi wprowadzające	297
– Dowody pośrednio nielegalne	298
– Wyłączenie dowodu nielegalnie uzyskanego	300
Rozdział XIX. Dowody elektroniczne	302
Rozdział XX. Biegli i specjaliści	308
Uwagi wprowadzające	308
Dopuszczenie dowodu	310
Przedmiot opinii	311
Bezstronność i obiektywizm przy opiniowaniu	313
Przesłuchanie biegłego	317
Opinia pozaprocessowa (prywatna) i jej znaczenie	319
Ocena opinii	322

Rozdział XXI. Opiniowanie w sprawach przestępstw i wykroczeń skarbowych	329
Uwagi wprowadzające	329
Opinia antropologiczna	330
Opinia fonoskopijna	331
Opinia grafologiczna	332
Ekspertyza dokumentów	334
Opinia księgowa	336
Opinia informatyczna	356
Opinia techniczna i wyceniająca	337
Opinia sądowo-psychiatryczna	339
– Uwagi wprowadzające	339
– Przesłanki powołania	340
– Postanowienie o powołaniu	342
– Opiniowanie	343
Opinia psychologiczna	345
– Uwagi wprowadzające	345
– Przedmiot opinii	345
– Ocena opinii	347
Rozdział XXII. Opinie i wywiady – kwestie węzłowe	350
Rozdział XXIII. Procesowe konsekwencje niedostatków postępowania dowodowego	354
Uwagi wprowadzające	354
Istotne braki postępowania przygotowawczego	359
Niedostatki dowodów a zarzuty odwoławcze	362
Dopuszczenie dowodów w postępowaniu odwoławczym	364
Uchylenie wniosku do ponownego rozpoznania	366
Swobodna ocena dowodów a zasada <i>in dubio pro reo</i>	367
Ocena poszlak jako dowodów	368
Rzetelność postępowania dowodowego	373
Bibliografia	377

WYKAZ SKRÓTÓW

ABWiAW	– Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego i Agencja Wywiadu
Biul. PK	– Biuletyn Prawa Karnego
Biul. SN	– Biuletyn Sądu Najwyższego
CBA	– Centralne Biuro Antykorupcyjne
d.k.k., k.k. z 1969 r.	– dawny Kodeks karny – ustawa z 19 kwietnia 1969 r. – Kodeks karny (Dz.U. Nr 13, poz. 94 ze zm.)
d.k.p.k., k.p.k. z 1969 r.	– dawny kodeks postępowania karnego – ustawa z 19 kwietnia 1969 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. Nr 13, poz. 96 ze zm.)
DP	– Doradztwo Podatkowe
Dz.U.	– Dziennik Ustaw
EKPC	– Europejska Konwencja z 4 listopada 1950 r. o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności (Dz.U. z 1993 Nr 61, poz. 284 i 285)
ETPC	– Europejski Trybunał Praw Człowieka
ETS	– Europejski Trybunał Sprawiedliwości
GP	– „Gazeta Prawna”
GS	– „Gazeta Sądowa”
Inf. Praw.	– „Informacja Prawnicza”
k.k.	– Kodeks karny – ustawa z 6 czerwca 1997 r. (Dz.U. Nr 88, poz. 553 ze zm.)
k.k.s.	– Kodeks karny skarbowy – ustawa z 10 września 1999 r. (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 ze zm.)
k.p.c.	– Kodeks postępowania cywilnego – ustawa z 17 listopada 1964 r. (Dz.U. Nr 43, poz. 296 ze zm.)
k.p.k., k.p.k. z 1997 r.	– Kodeks postępowania karnego – ustawa z 6 czerwca 1997 r. (Dz.U. Nr 89, poz. 555 ze zm.)
KPP	– Karta Praw Podstawowych
k.w.	– ustawa z 1971 r. – Kodeks wykroczeń (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 109, poz. 756)
KZS	– Krakowskie Zeszyty Sądowe. Orzeczenia Sądu Apelacyjnego w Krakowie w sprawach karnych
Legalis	– system informacji prawnej Wydawnictwa C.H. Beck
LEX	– system informacji prawnej Wydawnictwa Wolters Kluwer
<i>LexPolonica</i>	– system informacji prawnej Wydawnictwa Prawniczego LexisNexis
m.k.k.	– mały Kodeks karny – dekret z 13 czerwca 1946 r. (Dz.U. Nr 30, poz. 192)
MP	– Monitor Podatkowy
M. Praw.	– „Monitor Prawniczy”
MTK	– Międzynarodowy Trybunał Karny
MS	– Monitor Sądowy
NP	– „Nowe Prawo”

o.p.z.u.	– ustawa z 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych (Dz.U. 2002 Nr 192, poz. 1661)
ord.p.u.	– ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2005 Nr 8, poz. 60 ze zm.)
OSA	– Orzecznictwo Sądów Apelacyjnych
OSNAPiUS	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
OSNC	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna
OSNCP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna oraz Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
OSN(K)	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Karna
OSNKW	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Karna i Wojskowa
OSNP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OSNPG	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Prokuratury Generalnej
OSNPK	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Prokuratury Krajowej
OSNwSK	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego w Sprawach Karnych
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OSPiKA	– Orzeczenie Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
Pal.	– „Palestra”
PiP	– „Państwo i Prawo”
PK	– „Problemy Kryminalistyki”
PPK	– „Przegląd Prawa Karnego”
pr.cel.	– ustawa z 19 marca 2004 r. – Prawo celne (Dz.U. Nr 68, poz. 622 ze zm.)
Prob. PK	– „Problemy Prawa Karnego”
Prob. Praw.	– „Problemy Praworządności”
Prok. i Pr.	– „Prokuratura i Prawo”
PS	– „Przegląd Sądowy”
PTMSiK	– Polskie Towarzystwo Medycyny Sądowej i Kryminologii
PWS	– „Problemy Wymiaru Sprawiedliwości”
RPiD	– „Reguły Procesowe i Dowodowe”
RPEiS	– „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”
SA	– Sąd Apelacyjny
sł.cel.u.	– ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (Dz.U. z 2009 r. Nr 168, poz. 1323)
SN	– Sąd Najwyższy
SKWiSWW	– Służby Kontrwywiadu Wojskowego i Służby Wywiadu Wojskowego
St.Praw.	– „Studia Prawnicze”
St. Pr.-Ek.	– „Studia Prawno-Ekonomiczne”
TK	– Trybunał Konstytucyjny
u.ś.k.	– Ustawa z 25 czerwca 1997 r. o świadku koronnym (Dz.U. z 1997 r. Nr 114, poz. 738 ze zm.)
UMCS	– Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie
UOP	– Urząd Ochrony Państwa
WiŻ	– „Wiedza i Życie”
w.k.c.	– wspólnotowy kodeks celny
Wok.	– „Wokanda”
WPP	– „Wojskowy Przegląd Prawniczy”
ZNASW	– Zeszyty Naukowe Akademii Spraw Wewnętrznych
SKWiSWW	– Służby Kontrwywiadu Wojskowego i Służby Wywiadu Wojskowego
ŻW	– „Życie Warszawy”

WSTĘP

Przed przeszło trzydziestu laty Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 11 czerwca 1981 r.¹ zajął następujące stanowisko: „W dążeniu do wykrycia prawdy rodzaj dowodu nie krępuje sądu, albowiem za dowód należy uważać wszystko, co jest zdolne wyrobić przekonanie sędziowskie o winie lub niewinności. Fakt ten nakazuje sądowi posługiwanie się m.in. domniemaniami faktycznymi, empirycznymi zasadami – zawsze wtedy, gdy zastępująca brakujący dowód bezpośredni koncepcja myślowa jest logicznie poprawna i konsekwencją swego rozumowania eliminuje inne, przy czym wnioski końcowe nie muszą wykluczać rozumowania odmiennego”.

Przytoczony pogląd, mimo że spotkał się z uwagami krytycznymi, np. A. Gaberle², ma walor ogólniejszy. Wynika z niego wprost, że głównym celem procesu karnego jest realizacja prawa materialnego, za pomocą właściwej reakcji karnej, wedle której sprawca za zarzucony mu czyn powinien ponieść odpowiedzialność, na jaką zasłużył³. Według M. Cieślaka⁴ obowiązkiem organów procesowych jest ustalenie istotnych faktów dla rozstrzygnięcia, i to z taką dokładnością, która pozwala na trafne zastosowanie prawa materialnego, co sprawia, że działalność tych organów koncentruje się w największym stopniu wokół zagadnień dowodowych.

To jest istotą zagadnienia. Dowody stanowią podstawę ustaleń faktycznych, ale także są zasadniczo jedynym źródłem poznania w procesie karnym. One właśnie kształtują przekonanie, czy określone zachowanie wyczerpuje ustawowe znamiona określonego przestępstwa (wykroczenia), a jeśli tak, to czy świadczą one o winie, czy też o niewinności, a także determinują zastosowanie właściwej represji karnej⁵. One stanowią przedmiot dowodzenia przy zastosowaniu poprawności procesowania,

¹ Wyrok SN z dnia 11 czerwca 1981 r., I KR 78/81, OSNPG 1982, nr 2, poz. 22.

² A. Gaberle: *Dowody w procesie karnym. Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Komentarz*, Warszawa 1995, s. 32.

³ Por. M. Cieślak: *Polska procedura karna. Podstawowe założenia teoretyczne*, Warszawa 1984, s. 20–21; S. Waltoś: *Proces karny. Zarys systemu*, Warszawa 2003, s. 20–21.

⁴ M. Cieślak: *Zagadnienia dowodowe w procesie karnym*, Warszawa 1955, s. 3.

⁵ Por. J. Grajewski: *Przebieg procesu karnego*, Warszawa 2004, s. 140–141.

rozumowania dedukcyjnego, przyjmowania za udowodnione faktów notoryjnych, domniemań prawnych, jak też faktycznych.

Niniejsze opracowanie jest poświęcone procesowi dowodzenia w sprawach przestępstw i wykroczeń skarbowych. Trudno jednoznacznie zakwalifikować jego rodzaj, albowiem łączy w sobie elementy podręcznika akademickiego, jak też monografii oraz opracowania przeznaczonego dla praktyków. Akcentuje, że przedmiotem dowodzenia, przy uwzględnieniu zasady ciężaru dowodu, są zarówno ustawowe znamiona przestępstw i wykroczeń skarbowych, winy lub jej braku, okoliczności wyłączających ukaranie, właściwe zastosowanie kar i środków karnych, jak też środków probacyjnych oraz zabezpieczających.

Na tematy związane z odpowiedzialnością za przestępstwa i wykroczenia skarbowe pisało wielu znamienitych autorów. Przede wszystkim ukazywały się komentarze do kodeksu karnego skarbowego, a wcześniej do ustawy karno-skarbowej, rzadziej natomiast podręczniki czy monografie. Jednak na rynku wydawniczym nie ukazała się książka traktująca o procesie dowodzenia w sprawach przestępstw i wykroczeń skarbowych, zwłaszcza że omawia ona trudne i kontrowersyjne zagadnienia w sposób inny, niż dotychczas to czyniono.

Zarys systemu składa się z czterech części, przy czym każda z nich, co należy raz jeszcze podkreślić, ściśle łączy się z procesem dowodzenia. I tak, część pierwsza omawia zagadnienia ogólne dotyczące przestępstw i wykroczeń skarbowych. Analizuje m.in. zagadnienia warunkujące odpowiedzialność, zasady międzyczasowe, miejsce popełnienia, problematykę winy, kontratypy. Część druga to analiza zagadnień podstawowych w procesie rozpoznania ustawowych znamion przestępstw i wykroczeń skarbowych z części szczegółowej kodeksu karnego skarbowego, tj. przestępstw i wykroczeń skierowanych przeciwko obowiązkowi podatkowemu oraz rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji, przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych przeciwko obowiązkowi celnemu oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami, przestępstw i wykroczeń skarbowych przeciwko obrotowi dewizowemu oraz przestępstw i wykroczeń przeciwko organizacji gier hazardowych. Z konieczności będą w tej części wskazane regulacje pozakodeksowe, jako wypełniające dyspozycje poszczególnych przestępstw i wykroczeń skarbowych, np. ordynacji podatkowej, prawa celnego czy też dewizowego.

Część trzecia poświęcona została zagadnieniom związanym z procesem dowodzenia w sprawach przestępstw i wykroczeń skarbowych. Uwzględnia ona specyfikę tego rodzaju postępowania, jak też odmienności w odniesieniu do kodeksu postępowania karnego. Dostrzega jednak, że w praktyce, zwłaszcza w odniesieniu do przestępstw skarbowych, powiązane są one z przestępstwami powszechnymi, np. działanie w zorganizowanym związku lub grupie przestępczej, łączą się z przestępstwami przeciwko dokumentom, wyłudzeniami, oszustwami czy też występkami określanymi jako gospodarcze. Stąd w tej części pracy omówione zostały czynności dowodowe inicjujące wszczęcie postępowania karnego, ze szczególnym uwzględnieniem

ich wartości dowodowej. Następnie przedstawione zostały zagadnienia związane z analizą poszczególnych rodzajów dowodów, w tym wyjaśnień oskarżonych, wyjaśnień posiłkowo pociągniętych do odpowiedzialności, zeznań świadków, zeznań interwenientów, jak też opinii biegłych opiniujących w tego rodzaju sprawach. W tej części omówione zostały także dowody z opinii oraz wywiadów, tak nieraz ważnych, zwłaszcza w procesie wymierzenia kary czy środka karnego. Wszak wybór określonej kary (również środka karnego), jej surowość wymagają także dowodzenia. Nie zostały pominięte ważne zagadnienia dotyczące dyskwalifikacji dowodów z zeznań, jak też wyjaśnień. Analizie zostały poddane procesowe konsekwencje związane z brakami w postępowaniu dowodowym. Przypisując sprawcy winę lub uniewinniając go, umarzając postępowanie, rezygnując z wymierzenia kary, nie można było zrezygnować z omówienia zagadnień związanych z oceną wyjaśnień, zeznań, opinii biegłych bądź innych dowodów, np. z podsłuchów czy też innych sekretnych czynności właściwych służb. Nie pominięto również tzw. dowodu poszlakowego oraz sposobu gromadzenia dowodów oraz dowodzenia, który powinien być rzetelny, właściwy dla państwa prawa.

W książce omówione zostały również kwestie orzekanych kar i środków karnych. Uwzględnione zostały kwestie związane z okolicznościami obciążającymi oraz łagodzącymi. Nie została pominięta problematyka związana z odstąpieniem od wymierzenia kary oraz nadzwyczajnego jej złagodzenia. Omówiono też środki probacyjne i zabezpieczające – związane z uzyskaniem w toku postępowania opinii sądowo-psychiatrycznej, wspomaganej wielokrotnie opinią psychologiczną.

Oddawana do rąk Czytelników książka przeznaczona jest dla studentów prawa, ekonomii, doradców podatkowych, funkcjonariuszy zajmujących się prowadzeniem postępowań w sprawach przestępstw i wykroczeń skarbowych, prokuratorów, adwokatów, radców prawnych, sędziów, aplikantów oraz innych zainteresowanych tego rodzaju problematyką.

I. PODSTAWOWE ZASADY ODPOWIEDZIALNOŚCI ZA PRZESTĘPSTWA I WYKROCZENIA SKARBOWE

UWAGI WPROWADZAJĄCE

Ustawowe znamiona przestępstwa skarbowego określa art. 1 k.k.w. Według A. Gomułowicza i J. Małeckiego⁶ przestępstwem skarbowym jest czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności bądź kary pozbawienia wolności. I dalej, kwota uszczuplenia podatkowego lub narażonej na uszczuplenie należności publicznej albo wartość przedmiotu czynu muszą przekraczać pięciokrotnie wysokość najniższego miesięcznego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia. Kiedy wskazana kwota jest niższa, wówczas mamy do czynienia z wykroczeniem skarbowym, chyba że ustawa stanowi inaczej, co musi być precyzyjnie określone.

Nie jest to definicja najszcześliwiej sformułowana, albowiem nie oddaje pełnej treści kryminalnej przestępstw skarbowych. Godzi się wskazać, że podstawy odpowiedzialności karnej za przestępstwa skarbowe są określone dokładnie tak samo, jak w kodeksie karnym, z wyjątkiem wprowadzenia do art. 1 § 1 k.k.s. nieznaczonej zmiany terminologicznej, tj. wprowadzenia pojęcia „czyn społecznie szkodliwy”⁷. Tak samo, jak art. 115 § 2 k.k. w objaśnieniach ustawowych, art. 53 § 7 k.k.s. zawiera swoistego rodzaju stopniowanie społecznej szkodliwości czynu, odnosząc zawarte tam kryteria do elementów charakteryzujących czyn (okoliczności przedmiotowe), a nie charakteryzujących sprawcę (okoliczności podmiotowe). Wprowadza również typowe dla przestępstw (również wykroczeń) skarbowych kryteria, np. wagę naruszonego przez sprawcę obowiązku finansowego, wysokość uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej⁸.

⁶ A. Gomułowicz, J. Małecki: *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 546.

⁷ Por. J. Michalski: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, LexPolonica 2011.

⁸ Ibidem.

Nadto, podobnie jak w kodeksie karnym, wyznacznikami społecznej szkodliwości czynu są: sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego, postać zamiaru, motywacja sprawcy, rodzaj naruszonych reguł ostrożności oraz stopień ich naruszenia. Można przyjąć, że wyliczenie zawarte w art. 53 § 7 k.k.s. nie jest enumeratywne, mimo użycia przez ustawodawcę sformułowania „bierze się pod uwagę”. Nie może to oznaczać, że inne niż wymienione okoliczności nie będą uwzględnione, jeśli będą, zdaniem Sądu, miały znaczenie dla oceny społecznej szkodliwości czynu.

Kolejnym elementem statuującym odpowiedzialność za przestępstwa (wykroczenia) skarbowe jest obowiązywanie ustawy w czasie popełnienia czynu. Podkreślić należy, że normy określające przestępstwa i wykroczenia skarbowe są ściśle powiązane z przepisami ustaw administracyjnych w zakresie porządku finansowego państwa. Stąd przepisy kodeksu wielokrotnie odwołują się do aktów prawnych zawierających nakazy lub zakazy w zakresie prawa podatkowego, celnego, dewizowego i innych⁹. Do czasu wydania przez Trybunał Konstytucyjny orzeczenia z dnia 26 kwietnia 1995 r.¹⁰, w doktrynie, jak też orzecznictwie przyjmowano, że przez pojęcie „ustawa” należy rozumieć całokształt przepisów uzasadniających odpowiedzialność karną. Nie dotyczyło to zatem wyłącznie ustaw, ale również wydawanych na ich podstawie rozporządzeń czy zarządzeń¹¹. Tymczasem w powołanym orzeczeniu Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „ustawowe sformułowanie przepisów karnych represyjnych musi w sposób zupełny odpowiadać zasadzie określoności. Oznacza to, że sama ustawa musi w sposób kompletny, precyzyjny i jednoznaczny definiować wszystkie znamiona czynów zagrożonych karą”. Nie może dokonywać tego akt wykonawczy, który wyłącznie może niejako dookreślać ustawowe obowiązki, których naruszenie jest następnie spenalizowane w kodeksie. Może zatem, przykładowo precyzować sposób prowadzenia określonych ksiąg czy zwalniać od dochodzenia tego obowiązku¹². Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 20 lutego 2001 r.¹³ dopuścił możliwość doprecyzowania wykazanych w ustawie znamion przedmiotowych aktami wykonawczymi, ale z zachowaniem dyrektyw art. 92 Konstytucji RP. Przedłożona kwestia jest niezwykle istotna, albowiem brak stabilizacji rozwiązań prawnych determinuje konieczność badania każdego przypadku, w tym również odpowiedzialności karnej osób fizycznych, gdyż to tylko one mogą ponosić odpowiedzialność karną, a nie osoby prawne lub jednostki organizacyjne. Ich odpowiedzialność ma zbliżony charakter do odpowiedzialności cywilnej i dotyczy wyłącznie kary grzywny oraz równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów (art. 24 § 1 i 2 k.k.s.). Np. Sąd Najwyższy w wyroku

⁹ T. Grzegorzczak: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 36.

¹⁰ Orzeczenie TK z dnia 26 kwietnia 1995 r., K 11/94, OTK 1995, nr 1, poz. 12

¹¹ Por. F. Prusak: *Ustawa karna skarbową z komentarzem*, Warszawa 1994, teza 2 do art. 1.

¹² T. Grzegorzczak: op. cit., s. 36–37.

¹³ Wyrok TK z dnia 20 lutego 2001 r., P 2/00, OTK 2001, nr 2, poz. 32.

z dnia 1 grudnia 2005 r.¹⁴ stanął na stanowisku, że „podatnikiem jest tylko ten, czyj obowiązek ma swe źródło w przepisach ustawy podatkowej, określających zobowiązany podmiot oraz przedmiot i stawkę opodatkowania”. Naczelnny Sąd Administracyjny w wyroku z 2 sierpnia 2005 r.¹⁵ stwierdził, że „w zakresie postępowania karnego skarbowego spółka cywilna, jako podatnik nie może popełnić przestępstwa ani wykroczenia. Może je popełnić wyłącznie osoba fizyczna (...)”. Takie same zapatrywanie wyraził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach w dwóch wyrokach z dnia 6 maja 2010 r.¹⁶ dotyczących tzw. firmantwa zdefiniowanego w art. 113 ord.p.u.

Przesłanką o charakterze materialnym eliminującą przestępczość czynu skarbowego jest jego znikoma szkodliwość (art. 1 § 2 k.k.s.). Pojęcie to zostało określone w rozdz. 5 (Objaśnienie wyrażeń ustawowych) k.k.s. Pozostawione zostało praktyce. Na przykład w wyroku z dnia 12 października 2006 r.¹⁷ Sąd Najwyższy stwierdził: „Zgodnie z treścią przytaczanego przepisu art. 53 § 7 k.k.s. przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu zabronionego bierze się pod uwagę okoliczności wiążące się zarówno ze stroną podmiotową, jak i przedmiotową analizowanego czynu, zaś obowiązkiem sądu rozstrzygającego w tej kwestii jest rozważenie wszystkich przesłanek wymienionych wskazanym przepisem, których katalog jest zbiorem zamkniętym”.

W uzasadnieniu Sąd Najwyższy podkreślił, że okoliczności mające wpływ na ocenę stopnia szkodliwości społecznej czynu, tj. podmiotowe (postać zamiaru, motywacji oskarżonego), jak i przedmiotowe (sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego oraz rodzaj i charakter naruszonego dobra) należało dokładnie rozważyć.

Przepis art. 1 § 3 k.k.s. dosłownie recypuje uregulowanie zawarte w art. 1 § 3 k.k. Przyjmuje winę jako warunek ponoszenia odpowiedzialności¹⁸, ale bez podania jej definicji. Samo jednak wskazanie winy jako warunku *sine qua non* odpowiedzialności powoduje, że organ orzekający kwestię tę będzie musiał rozważyć. Nie wystarczy bowiem samo stwierdzenie naruszenia prawa finansowego. Konieczne będzie wykazanie winy, przy czym wzorem kodeksu karnego k.k.s. nie operuje pojęciami wina umyślna i nieumyślna. Traktuje umyślność i nieumyślność jako podmiotowe znamiona czynu zabronionego¹⁹. Tak więc ustalenie umyślności (sprawca

¹⁴ Wyrok SN z dnia 1 grudnia 2005 r., IV KK 122/2005, OSNKW 2006, nr 2, poz. 19.

¹⁵ Wyrok NSA z dnia 2 sierpnia 2005 r., I FSK 441/2005, „Rejent” 2006, nr 10, s. 200.

¹⁶ Wyroki WSA w Kielcach z dnia 6 maja 2010 r. I SA/Ke 162/10 i I SA/Ke 185/10, LexPolonica 2010.

¹⁷ Wyrok SN z dnia 12 października 2006 r., IV KK 237/2006, OSNwSK 2006, poz. 1959.

¹⁸ Por. L. Gardocki: *Prawo karne*, Warszawa 2008, s. 52–55.

¹⁹ Por. T. Grzegorzczak: op. cit. s. 37; A. Wąsek: *Kodeks karny. Komentarz*, t. 1, Gdańsk 1999, s. 35; L. Gardocki: op. cit., s. 53, 76 i n.; A. Marek: *Komentarz do kodeksu karnego. Część ogólna*, Warszawa 1999, s. 9–11.

chce popełnić czyn zabroniony lub przewidując jego popełnienie na to się godzi) lub nieumyślności (sprawca nie chce popełnić czynu zabronionego, ale bezpodstawnie przypuszcza, że go uniknie) nie przesądza jeszcze o winie, a jedynie warunkuje jej wystąpienie.

W orzecznictwie Sądu Najwyższego wielokrotnie wyrażano pogląd, że „(...) zamiar, zarówno bezpośredni, jak i ewentualny, oznacza zjawisko obiektywnej rzeczywistości, realny przebieg procesów psychicznych (...), nie jest pojęciem z dziedziny ocen, czy też dziedziny wartości”.²⁰ Z kolei w wyroku z dnia 13 sierpnia 1974 r.²¹ Sąd Najwyższy stwierdził: „(...) rekonstrukcja procesu motywacyjnego sprawcy musi opierać się na analizie jego osobowości, a więc uwzględniać cechy jego charakteru, usposobienia, poziomu umysłowego itp. – i dopiero suma tych danych, w zestawieniu z okolicznościami popełnionego czynu, daje podstawę do prawidłowej oceny strony podmiotowej czynu”.

Brak umyślności działania (zaniechania) sprawcy oznacza niemożność przypisania mu winy umyślnej. Do rozważenia pozostaje zatem jego działanie nieumyślne. Trzeba jednak podkreślić, że kodeks karny skarbowy tylko wyjątkowo przewiduje odpowiedzialność karną za nieumyślne popełnienie przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Jeśli zatem w tego rodzaju przypadku postępowanie zostało wszczęte, musi zostać umorzone, a w razie skierowania aktu oskarżenia – powinien zapaść wyrok uniewinniający. Tak samo należy postąpić w razie zaistnienia sytuacji niewyczerpujących dyspozycji art. 1 § 1 k.k.s. lub przy stwierdzeniu istnienia znikomości społecznej szkodliwości czynu (art. 1 § 2 k.k.s.)²².

Przepis art. 1 § 4 k.k.s. normuje warunek odpowiedzialności za czyny skutkowe popełnione przez zaniechanie. Łączyć z nimi należy istnienie po stronie sprawcy szczególnego obowiązku prawnego zapobiegnięcia skutkowi. Jest to przepis „asekuracyjny”, jak to określił T. Grzegorzczak²³. Uchwalony został „na wszelki wypadek”, gdyż typowe przestępstwa i wykroczenia skarbowe mają charakter formalny – są bezskutkowe. Kodeks przy niektórych czynach z zaniechania przewiduje karalność jedynie w sytuacji zaistnienia innego czynu zabronionego. Dotyczą tego np.: art. 84, art. 96 oraz art. 111 k.k.s. Wskazane przepisy przewidują niedopełnienie obowiązku nadzoru, jeśli sprawca chociażby nieumyślnie dopuścił się popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego określonego rodzaju. Tak więc sprawca musi posiadać określone właściwości, być niejako gwarantem nienastąpienia zabronionego prawem skutku²⁴. Odpowiedzialność może zatem ponieść wyłącznie ten, kto ma obowiązek nadzoru nad przestrzeganiem reguł obowiązujących w działalności

²⁰ Wyrok SN z dnia 7 kwietnia 1977 r., III KK 68/77, OSNPG 1977, nr 11, poz. 94.

²¹ Wyrok SN z dnia 13 sierpnia 1974 r., IV KK 177/74, OSNKW 1974, nr 12, poz. 222.

²² Por. W. Grzeszczyk: *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 40.

²³ T. Grzegorzczak: op. cit., s. 38.

²⁴ Por. L. Gardocki: op. cit., s. 68–69.

danego przedsiębiorcy lub innej jednostki organizacyjnej. Obowiązek ten może wynikać z innych przepisów prawa, np. prawa o spółkach prawa handlowego, prawa spółdzielczego lub z umowy.

Oczywiście, wskazane w art. 1 § 1–3 k.k.s. reguły znajdują zastosowanie.

ZASADY MIĘDZYZASOWE

Reguły intertemporalne wskazują, w jaki sposób rozstrzygać należy wątpliwości, które powstają w związku z odrębnym od dotychczasowego uregulowaniem w prawie skarbowym zagadnień materialnoprawnych, procesowych oraz związanych wykonywaniem orzeczeń²⁵. Innymi słowy, chodzi o sytuację, gdy w czasie orzekania obowiązuje inne prawo niż w czasie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego²⁶. Powyższą kwestię reguluje art. 2 k.k.s., który zawiera reguły prawa międzyczasowego. Jest on odpowiednikiem art. 4 k.k. i art. 6 § 1 k.k. Cechą charakterystyczną tego przepisu jest, jak zauważył J. Michalski²⁷, że odnosi się w większości do norm blankietowych. Zmiana stanu prawnego wiąże się nie tylko ze zmianą przepisów k.k.s., ale również i to w większości przypadków ze zmianami ustaw zewnętrznych. Wskazany przepis w § 1 normuje czas popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, § 2 powołuje się na zasadę *lex mitior agit*, § 3 wskazuje na zakaz eklektyzmu, a § 4 i 5 zawierają szczegółowe reguły postępowania na wypadek regresji karalności w sytuacji zmiany normatywnej²⁸.

Należy zwrócić uwagę, że art. 2 § 1 k.k.s., ustalając czas popełnienia czynu, używa czasu, w którym nastąpiło zachowanie sprawcy. Z kolei, z uwagi na dominację kary grzywny przyjmuje, w razie eliminacji w nowej ustawie zagrożenia karą pozbawienia wolności, zmianę orzeczonej kary pozbawienia wolności wyłącznie na grzywnę. Dalej, wyraźnie określa sytuację wykonania środka karnego, którego stosowania nowa ustawa nie przewiduje, czy też za dany czyn przyjmuje niewykonywanie takiego środka. I na koniec, wyklucza możliwość stosowania częściowo ustawy nowej, częściowo zaś poprzednio obowiązującej²⁹.

Tak więc, stosując reguły intertemporalne określone w art. 2 k.k.s., przedmiotem rozważań musi być czas, w którym miało miejsce zachowanie sprawcy, czas orzekania, jak też analiza rozwiązań ustawowych, pod kątem ich względniejszości dla sprawcy. Zwłaszcza ta ostatnia kwestia wymaga szczególnego zainteresowania. W tej materii niezwykle pouczające jest orzecznictwo sądowe. I tak, w wyroku

²⁵ Por. A. Gomułowicz, J. Małecki: op. cit., s. 549.

²⁶ M. Błaszczuk, M. Zbrojewska: *Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 2011, s. 35.

²⁷ J. Michalski: op. cit.

²⁸ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 27; por. M. Błaszczuk, M. Zbrojewska: op. cit., s. 35–36.

²⁹ Por. T. Grzegorzczak: op. cit., s. 59.

z dnia 4 lipca 2001 r.³⁰ Sąd Najwyższy stwierdził: „Na gruncie prawa karnego przyjmuje się trafnie, że przez obowiązywanie w czasie orzekania ustawy innej niż w czasie popełnienia przestępstwa (...) – wzruszyć należy cały obowiązujący w danym czasie stan prawny odnoszący się do badanego czynu”³¹.

W wyroku z 12 czerwca 2003 r.³² Sąd Najwyższy trafnie zauważył: „Zgodnie z ustaloną interpretacją przepisów regulujących zasady prawa karnego międzyczasowego przez czas orzekania rozumie się nie tylko czas wydawania wyroku rozstrzygającego o odpowiedzialności karnej oskarżonego, lecz także czas orzekania we wszystkich fazach postępowania karnego, w których ma zapaść rozstrzygnięcie dotyczące losu osoby, przeciwko której toczy się postępowanie”³³.

Aby uczynić przedłożone wyżej rozważania czytelniejszymi, sięgnijmy po jeszcze jedno orzeczenie Sądu Najwyższego³⁴: „Zgodnie z obowiązującym od 1 stycznia 2002 r. rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 11 grudnia 2001 r. w sprawie ustanowienia Taryfy celnej (...) zniesione zostało cło m.in. na pojazdy samochodowe wyprodukowane w krajach Unii Europejskiej. Zarówno w orzecznictwie Sądu Najwyższego, jak i literaturze utrwalił się pogląd, że skoro przepisy wypełniające blankiet przepisu ustawy karnej tworzą łącznie z nim normę prawa karnego, to zmiana choćby jednego elementu tej normy jest zmianą jej treści. W takiej sytuacji musi zatem mieć zastosowanie zasada określona w art. 2 § 2 k.k.s.”.

I uwaga końcowa odnosząca się do treści art. 2 § 6 k.k.s. dotyczącego zatarcia skazania, jeśli chodziło o przestępstwo skarbowe oraz uznanie ukarania za niebyłe – w przypadku wykroczenia skarbowego. Otóż ustawodawca przyjął interesujące rozwiązanie w razie depenalizacji określonego czynu. Dla przestępstw dał dyrektywę zatarcia skazania z mocy prawa, co oznacza uznanie go za niebyłe, czego konsekwencją jest usunięcie wpisu z rejestru skazanych (art. 106 k.k. w zw. z art. 20 § 1 k.k.s.). W przypadku wykroczeń skarbowych uznał za wystarczające przyjęcie skazania jako niebyłe, co oznacza również niekaralność danej osoby³⁵.

Zasada terytorialności

Kodeks karny skarbowy stwierdza, że zasada terytorialności jest podstawą podległości polskiej ustawy. Dlatego też przepisy k.k.s. stosuje się do sprawcy, który popełnił

³⁰ Wyrok SN z dnia 4 lipca 2001 r., V KKN 346/99, KZS 2002, nr 2, poz. 12.

³¹ Por. wyrok SO w Białymstoku z dnia 17 września 2003 r., VIII Ka 389/2002, LexPolonica nr 372521; wyrok SN z dnia 11 marca 2009 r., II KK 298/2008, OSNwSK 2009, poz. 665; wyrok SN z dnia 18 grudnia 2002 r., II KK 319/2002, Prok. i Pr. 2003, nr 7–8, poz. 24.

³² Wyrok SN z dnia 12 czerwca 2003 r., IV KK 194/2003, OSNwSK 2003, poz. 1285.

³³ Por. postanowienie SN z dnia 24 stycznia 2008 r., V KK 218/2007, OSNwSK 2008, poz. 205; wyrok SN z 17 maja 2000 r., V KKN 141/2000, LexPolonica nr 1630655.

³⁴ Wyrok SN z dnia 10 lipca 2003 r., III KK 135/2003, KZS 2004, nr 5, poz. 323.

³⁵ Por. M. Bojarski, W. Radecki: *Kodeks wykroczeń. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 95.

czyn zabroniony na terytorium Polski, polskim statku wodnym lub powietrznym. Warto przy tym zwrócić uwagę na okoliczność, że czyn zabroniony uważa się za popełniony w miejscu, w którym nastąpiło działanie (zaniechanie) sprawcy, albo gdzie w skutek stanowiący znamię przestępstwa lub wykroczenia skarbowego miał nastąpić (art. 3 § 1 k.k.s.)³⁶.

Wyjątkowo, niezależnie od przepisów obowiązujących w miejscu popełnienia przestępstwa skarbowego, przepisy k.k.s. stosuje się także do obywatela polskiego lub cudzoziemca w razie jego popełnienia za granicą, w sytuacji, kiedy zarzucone przestępstwo skarbowe skierowane jest przeciwko „istotnym interesom państwa polskiego”. Pojęcie to zostało zdefiniowane w art. 53 § 11 k.k.s. Jest nim również przestępstwo skarbowe, które zagraża Skarbowi Państwa poważnym uszczerbkiem finansowym (art. 53 § 16 k.k.s.)³⁷.

Z mocy art. 3 § 4 k.k.s. karalne są również przestępstwa i wykroczenia skarbowe popełnione za granicą, a określone w rozdziale 7 k.k.s. (przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe skierowane przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami), ale pod warunkiem, że ujawniły je polskie organy poza terytorium Polski bądź inny organ uprawniony na podstawie umów analogicznie w odniesieniu do wykroczeń dewizowych sprecyzowanych w art. 106 § 1 i 2 k.k.s. Interesujące w tej materii stanowisko zajął Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 18 sierpnia 2005 r.³⁸ Warto zacytować je w całości: „Odczytywanie z tonu i intonacji wypowiedzi, a nie z treści wypowiedzianych słów, ich znaczenia, wskazuje jedynie na subiektywne odczucie odbioru znaczenia tych słów przez świadka i nie jest wystarczające do obiektywnego przyjęcia, iż (oskarżony) nakłaniał (...) do składania fałszywych zeznań. Skoro oskarżeni zakupiony za granicą bez oznaczenia odpowiednimi znakami akcyzy towar rozmieścili na okrętach, które stanowią terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, to nawet po wyrzuceniu go później do morza, dopuścili się usiłowania dokonania przestępstwa celnego”.

Bliższego wyjaśnienia wymagają dwa pojęcia, tj. zasady terytorialności oraz interesy finansowe Wspólnot Europejskich. Otóż przez terytorium Rzeczypospolitej Polskiej należy rozumieć obszar określony ustawą z dnia 12 października 1990 r. o ochronie granicy państwowej³⁹. Wskazana zasada obejmuje również znajdującą się poza morzem terytorialnym wyłączną strefę ekonomiczną, w której RP na podstawie prawa wewnętrznego i zgodnie z prawem międzynarodowym wykonuje prawa związane z badaniem i eksploatacją dna morskiego i jego podglebia oraz zasobów naturalnych (art. 53 § 9 k.k.s.). Zasada bandery oznacza zaś, że k.k.s. ma zastosowanie również do sprawcy, który popełnił przestępstwo lub wykroczenie

³⁶ Por. M. Błaszczyk, M. Zbrojewska: op. cit., s. 37.

³⁷ Por. A. Gomułowicz, J. Małecki: op. cit., s. 549.

³⁸ Wyrok SN z dnia 18 sierpnia 2005 r., WA 18/2005, OSNwSK 2005, poz. 1551.

³⁹ Ustawa z dnia 12 października 1990 r. o ochronie granicy państwowej, Dz.U. 2009, Nr 12, poz. 67.

skarbowe na polskim statku wodnym lub powietrznym. Statkiem wodnym jest także stała platforma umieszczona na szelfie kontynentalnym.

Z kolei termin „interesy finansowe Wspólnot Europejskich” znajduje się w Traktacie o Unii Europejskiej z dnia 7 lutego 1992 r. (wszedł w życie z dniem 1 listopada 1993 r.). Chodzi w nim o przychody i wydatki w budżecie ogólnym Wspólnot oraz innych budżetach należących do wspólnotowego systemu finansowego, tj. cła, podatek VAT, wpłaty państw członkowskich i inne.

Zasada winy

Prawo karne skarbowe, podobnie jak prawo karne, opiera się na zasadzie winy, co zostało już zasygnalizowane przy okazji omawiania art. 1 § 3 k.k.s. Podstawowym warunkiem przypisania winy jest wykazanie określonej więzi psychicznej między sprawcą a jego czynem. Ów element psychiczny nazywany jest stroną podmiotową⁴⁰.

Regulacja zawarta w art. 4 k.k.s. podaje, że stypizowane w ustawie czyny (przestępstwa i wykroczenia skarbowe) mogą być popełnione umyślnie bądź są wynikiem nieumyślności. Umyślność zakłada, że każdy typ czynu zabronionego określonego w części szczegółowej kodeksu karnego skarbowego, o ile nie zawiera znamienia nieumyślności, jest typem umyślnym⁴¹. Powyższe oznacza, że przestępstwa skarbowe popełnione są z winy umyślnej, chyba że ustawa przewiduje karalność nieumyślności. Tak samo traktowane są wykroczenia. Nieumyślność jest więc rzadkością na gruncie kodeksu (np. art. 65 § 2 i 4 k.k.s., art. 84 § 1 k.k.s., art. 91 § 2 i 4 k.k.s., art. 96 § 1 k.k.s. i in.).

Umyślność została określona w art. 4 § 2 k.k.s. Obejmuje dwie postacie, tj. zamiar bezpośredni oraz ewentualny⁴². Zamiar bezpośredni, najprościej ujmując zagadnienie, sprowadza się do świadomości sprawcy popełnienia przez niego czynu zabronionego i realizacji skutku przestępczego⁴³. Co jednak ważne – dla przypisania zamiaru bezpośredniego wcale nie jest konieczne stwierdzenie, że sprawca jest świadomy bezprawności bądź karalności danego czynu. Nieświadomość karalności czynu wpływa na winę, oczywiście, jeśli była usprawiedliwiona. Wówczas sprawca nie popełnia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego (art. 10 § 4 k.k.s.). Jeśli zaś owa nieświadomość nie jest usprawiedliwiona, wówczas sprawca odpowiada na łagodniejszych zasadach (art. 10 § 5 k.k.s.). Zamiar ewentualny polega zaś na tym, że sprawca nie przewiduje popełnienia czynu zabronionego, chociaż powinien go

⁴⁰ Por. L. Gardocki: op. cit., s. 9; szerzej E. Rejman: *Teorie i formy winy w prawie karnym*, Warszawa 1980.

⁴¹ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski: op. cit., s. 40.

⁴² Szerzej M. Szerer: *W sprawie zamiaru ewentualnego*, PiP 1959, z. 3, s. 459.

⁴³ Por. J. Majewski: *Określenie umyślności w projekcie Kodeksu karnego na tle obowiązujących przepisów*, WPP 1996, nr 1, s. 61.

przewidzieć, a tym samym godzi się na skutek⁴⁴. W tym miejscu warto przytoczyć postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 23 maja 2002 r.⁴⁵:

1. „Wymagana przez przepisy (...) Kodeksu karnego skarbowego (art. 4 § 1 k.k.s.) – jako warunek odpowiedzialności karnej, umyślność zachowania się sprawcy odnosząca się także do przestępstw i wykroczeń z zakresu obowiązków podatkowych, nie może być wywodzona z samego faktu zaistnienia znamion strony przedmiotowej danego czynu skarbowego. Nie można jej domniemywać, lecz należy ją udowodnić, choćby na podstawie dowodów pośrednich, w drodze logicznego rozumowania z całokształtu zebranego materiału dowodowego. Niezbędne jest jednak wykazanie na podstawie takiego materiału, że sprawca co najmniej godził się na możliwość popełnienia czynu zabronionego, jako przestępstwa (wykroczenia) skarbowego.
2. Powierzenie obowiązków w zakresie rozliczeń podatkowych fachowym osobom trzecim nie znosi samo przez się odpowiedzialności podatnika w sferze prawa karnego skarbowego, ale pod warunkiem udowodnienia, że miał on jednak świadomość możliwości wadliwego rozliczenia i godził się na rozliczenie niezgodne z przepisami prawa podatkowego⁴⁶.

Kodeks karny skarbowy nie traktuje nieumyślności jako formy winy. Nieumyślność, zarówno pod postacią nieumyślności świadomej, jak i nieświadomej charakteryzuje się niezachowaniem ostrożności wymaganej w danych okolicznościach. Reguły ostrożności mogą mieć różną naturę. Mają one jednak charakter obiektywny, toteż znajdują zastosowanie do konkretnej sytuacji, bez względu na właściwości indywidualne sprawcy. Odnoszą się do sytuacji typowych, przewidywalnych lub mogących zostać przewidzianymi. Trudno zaś przyjmować, aby odnosiły się do sytuacji nadzwyczajnych, kompletnie nieprzewidywalnych. Rozbudowane ustawodawstwo podatkowe, dewizowe i celne ma za zadanie, aby większość stanów faktycznych przy zastosowaniu reguły ostrożności, można było odtworzyć⁴⁷.

Reasumując, aby przypisać sprawcy nieumyślność konieczne jest udowodnienie, że przewidywał możliwość popełnienia czynu zabronionego lub miał możliwość jego przewidzenia. Zaznaczone już zostało, że penalizacja czynów nieumyślnych w k.k.s. jest wyjątkowa. Obejmuje dwie kategorie czynów, tj. nieumyślne paserstwo (akcyzowe i celne – art. 65 § 2 i 4, art. 91 § 2 i 4 k.k.s.) oraz dopuszczenie do popełnienia czynu zabronionego na skutek niedopełnienia obowiązku nadzoru (art. 84 § 1, art. 96 § 1, art. 106 § 1 oraz art. 111 § 1 k.k.s.).

⁴⁴ Por. J. Giezek, N. Kłaczyńska, G. Łabuda: *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, pod red. J. Giezka, Warszawa 2007, s. 68; P. Kardas, glosa do wyroku SN z dnia 11 stycznia 1993 r., WRN 122/92, WPP 1995, nr 1, s. 98.

⁴⁵ Post. SN z dnia 23 maja 2005 r., V KKN 426/2000, OSNKW.

⁴⁶ Glosa M. Bieniak: „Monitor Podatkowy” 2003, nr 11, s. 48.

⁴⁷ Por. A. Zoll: *Okoliczności wyłączające bezprawność czynu*, Warszawa 1982, s. 35; J. Giezek: *Przyczynowość oraz przypisanie skutku w prawie karnym*, Wrocław 1994, s. 96 i n.

Zasada indywidualizacji

Zasada odpowiedzialności indywidualnej (art. 9 § 1 k.k.s.) oparta została na koncepcji jednolitego sprawstwa. Sprawca to nie tylko ten, który zrealizował znamiona czynu zabronionego, ale również osoby z nim współpracujące. Każdy odpowiada za własny czyn. Stąd odpowiedzialność za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe ma wyłącznie charakter osobisty, tzn. nie może jej przejąć na siebie inna osoba. Art. 239 k.k. przewiduje odpowiedzialność za popełnienie przestępstwa poplecznictwa osoby, która odbyła karę za ukaranego. Z kolei art. 57 k.w. zabrania uiszczenia przez osobę spoza kręgu osób najbliższych grzywny za skazanego lub ofiarowania mu pieniędzy na ten cel.

Od wskazanej reguły prawo skarbowe przewiduje odstępstwa, statuuując tzw. odpowiedzialność posiłkową, która polega na tym, że grzywną wymierzoną sprawcy można obciążyć osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, której sprawy prowadził sprawca przestępstwa skarbowego.

Kolejnym odstępstwem od zasady indywidualizacji jest możliwość poniesienia odpowiedzialności przez podmiot zbiorowy. Warunki odpowiedzialności podmiotów zbiorowych określa ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary⁴⁸. Ustawa określa zasady odpowiedzialności za czyny zabronione pod groźbą kary takich podmiotów, jak osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, którym odrębne przepisy przyznają zdolność prawną – z wyłączeniem Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego i ich związków. Niektóre przepisy powołanej ustawy zostały zakwestionowane przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 3 listopada 2004 r.⁴⁹ W związku z tym w 2005 r. powołana ustawa została gruntownie zmieniona⁵⁰.

W art. 16 ust. 1 ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych podane zostały przestępstwa, za których popełnienie podmiot zbiorowy ponosi odpowiedzialność. Wyliczenie ma charakter enumeratywny. Odpowiedzialność podmiotu zbiorowego może nastąpić za czyny osób fizycznych w razie wydania prawomocnego orzeczenia skazującego, w sytuacji gdy podmiot zbiorowy odniósł korzyść oraz stwierdzona została jego wina⁵¹.

⁴⁸ Ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, Dz.U. Nr 197, poz. 1661 ze zm.

⁴⁹ Wyrok TK z dnia 3 listopada 2004 r., K 18/03, Dz.U. Nr 243, poz. 2442.

⁵⁰ K. Wicher: *Wszczęcie postępowania w przedmiocie odpowiedzialności podmiotów zbiorowych w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 3.11.2004 r. oraz nowelizacji ustawy z 28.07.2005 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary*, PS 2006, nr 7–8.

⁵¹ Szerzej B. Nita: *Postępowanie karne przeciwko podmiotom zbiorowym*, Gdańsk 2008; T. Razowski: *Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych po nowelizacji*, Prok. i Pr. 2006, nr 9; M. Błaszczuk, M. Zbrojewska: op. cit., s. 28–34.

Zasada humanitaryzmu

Każda regulacja prawna, zwłaszcza o charakterze karnym, powinna spełniać kilka postulatów, tj. chronić dobra jednostkowe, nie traktować człowieka w sposób przedmiotowy, równo traktować wszystkich uczestników postępowania, bez dawania priorytetu interesom społecznym, stosować kary współmierne, nie okrutne, nikogo nie poniżać itp.⁵².

Tych kilka przykładowo wymienionych przymiotników znalazło swój wyraz w Konstytucji RP, Kodeksie karnym, Kodeksie postępowania karnego, Kodeksie karnym wykonawczym, a także w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka z 1950 r. oraz Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych z 1960 r., których to umów Polska jest stroną. Nie inaczej jest w prawie karno-skarbowym, chociaż zasada humanitaryzmu ujęta została wyłącznie w odniesieniu do reguł dotyczących wymierzanych kar. (art. 12 § 1 k.k.s.). Wskazany artykuł normuje nakaz uwzględnienia zasady humanizmu przy stosowaniu sankcji, zasady wymiaru sankcji (art. 12 § 2 k.k.s.) i szczególną dyrektywę wymiaru sankcji w odniesieniu do nieletnich i młodocianych (art. 12 § 3 k.k.s.), która to kwestia zostanie omówiona w dalszej części opracowania.

Zasada humanitaryzmu wskazana w art. 12 § 1 k.k.s. dotyczy każdego, a nie tylko pozbawionego wolności, ale również ukaranego innymi karami, bądź środkami karnymi. Chodzi w niej o to, aby działała w sposób minimalizujący dolegliwości ponad konieczność wynikającą z realizacji celów prawa karnego skarbowego⁵³.

Realizacji zasady humanitaryzmu służy wiele instytucji prawa karnego skarbowego skierowanych na łagodzenie skutków ukarania. Przykładowo można wymienić instytucję czynnego żalu po dokonaniu czynu zabronionego (art. 16 k.k.s.), rezygnacji z ukarania w razie dokonania korekty deklaracji podatkowej (art. 16 k.k.s.), dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (art. 17 i 18 k.k.s.), odstąpienie od wymierzenia kary lub innego środka (art. 19 k.k.s.), nadzwyczajne złagodzenie kary (art. 60 § 2 k.k.s. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Niewątpliwą przy tym jest rzeczą, że zasadzie humanitaryzmu nie będzie odpowiadała tzw. odpowiedzialność posiłkowa⁵⁴.

POZOSTAŁE ZASADY

Zasady określoności, pisemności i dokładności

Zasady te definiują trzy rzymskie paremie, tj. *nullum crimen, nulla poena sine lege poenali auteriori, nullum crimen sine lege scripta* oraz *nullum crimen sine*

⁵² Por. M. Cieślak: *Zasada humanizmu jako naczelna dyrektywa w sferze prawa karnego*, ZNUG 1985, nr 13.

⁵³ Por. A. Wąsek: op. cit., s. 52.

⁵⁴ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski: op. cit., s. 250.

lege certa. Oznaczają one, że nie ma przestępstwa bez pisanej ustawy, musi być ono konkretne i zrozumiałe, a tym samym możliwe do przestrzegania. Zasady te są niewątpliwie składnikiem państwa prawa. Można ująć je w pięciu punktach⁵⁵:

- 1) prawo karne, w tym skarbowe, musi być prawem pisany;
- 2) przepisy karne muszą opisywać przestępstwo (również wykroczenie) w sposób maksymalnie dokładny;
- 3) niedopuszczalne jest stosowanie analogii na niekorzyść oskarżonego;
- 4) ustawa karna wprowadzająca odpowiedzialność karną lub ją zaostrzająca nie może działać wstecz;
- 5) kara za przestępstwo (wykroczenie) musi być określona i przewidziana we wcześniej wydanej ustawie.

Wskazane zasady zostały omówione już wyżej. Rozwinięcia natomiast wymaga wymieniony w pkt 3 zakaz stosowania analogii na niekorzyść oskarżonego. Oznacza on, że gdyby analogia była dopuszczalna, wówczas istniałaby możliwość pociągnięcia do odpowiedzialności karnej osoby, której działanie (zaniechanie) nie wyczerpywałoby dyspozycji danego przestępstwa czy wykroczenia, ale byłoby podobne. Można to zilustrować następującym przykładem.

Przepis art. 54 § 1 k.k.s. przewiduje karalność za uchylenie się od obowiązku podatkowego przez nieujawnienie odpowiedniemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji podatkowej. Gdyby w przepisie znajdowało się również sformułowanie „bądź podejmuje inne działania zmierzające do uchylania się od obowiązku podatkowego”, wówczas każde zachowanie mogłoby być zakwalifikowane z tego przepisu.

Również niebezpieczne, jak też niedopuszczalne jest stosowanie analogii w procesie rozumowania czy oceny dowodów. Przykładem może być rozumowanie: X w przeszłości uchylał się od obowiązku podatkowego. Ma zatem stosowne doświadczenie i wie jak to czynić. Stąd też i obecnie uchyla się od wskazanego wyżej obowiązku.

I uwaga końcowa. Zakaz analogii rozumiany jako nieodnoszący się do analogii na niekorzyść oskarżonego, niewątpliwie nie narusza zasady *nullum crimen sine lege*. Łączyć go bowiem należy z proceduralną zasadą tłumaczenia wątpliwości na korzyść oraz ciężarem dowodu, który zawsze spoczywa na oskarżycielu.

⁵⁵ L. Gardocki: op. cit., s. 13–20.

II. FORMY POPEŁNIENIA PRZESTĘPSTWA I WYKROCZENIA SKARBOWEGO

UWAGI WPROWADZAJĄCE

W każdym pojedynczym czynie człowieka, niezależnie od jego treści, można wyróżnić kilka po sobie następujących etapów i stadiów – pisał W. Świda⁵⁶. I dalej autor zauważył: „Etap wewnętrzny sprowadza się tylko do procesów psychicznych sprawcy, poprzedzający realizację czynu (...). Etap zewnętrzny wyraża się w szeregu czynności, będących realizowaniem zamierzonego czynu”⁵⁷. Ostatnim stadium decyzyjnym sprawcy jest realizacja czynu, który może zakończyć się urzeczywistnieniem jego zamiaru (dokonaniem), bądź realizacja owego zamiaru nie następuje, z różnych przyczyn. Wówczas będziemy mówili o usiłowaniu. Oczywiście, wskazane etapy realizacji zamiaru przestępczego, począwszy od pomysłu, a kończąc na skutku, wcale nie muszą występować łącznie. W literaturze przyjęła się nazwa „pochód przestępstwa”, na który składają się wszystkie potencjalne możliwe fazy czynu zabronionego, tj. od zamiaru, poprzez przygotowanie, usiłowanie, aż do dokonania. W tym miejscu warto postawić pytanie – na jakim etapie realizacji czyn staje się karalny z punktu widzenia ustawy karnej? Odpowiedź na podstawowe pytanie jest niezwykle trudna i złożona. Wymaga ona szczegółowych rozważań, przy jednoczesnej dostępnej analizie stanu faktycznego. Oczywiście rozważania dotyczą wyłącznie przestępstw umyślnych, popełnionych w zamiarze bezpośrednim.

PRZYGOTOWANIE

Przygotowaniem można nazwać kroki podjęte przez sprawcę, który w celu popełnienia przestępstwa nabywa, przysposabia określone środki, zbiera informacje, sporządza plany działania, wchodzi z innymi osobami w porozumienie lub podejmuje

⁵⁶ W. Świda: *Prawo karne*, Warszawa 1982, s. 216.

⁵⁷ Ibidem, s. 217.

inne kroki, które mają stworzyć warunki do przedsięwzięcia czynu zmierzającego bezpośrednio ku dokonaniu. Oczywiście, katalog czynności przygotowawczych nie jest zamknięty. Etap ten kończy się z chwilą podjęcia realizacji przestępczego zamiaru. Jeżeli zaś nie został on podjęty, wówczas nie sposób przyjąć, że miał miejsce kolejny etap realizacji przestępstwa – usiłowania. Powyższe jest o tyle istotne, że przygotowanie do popełnienia z reguły nie jest karalne. Stąd istotnego znaczenia nabiera dokładne rozważenie, czy czyn wykroczał, czy też nie, poza granice przygotowania⁵⁸.

Prawo karne skarbowe nie przewiduje karalności przygotowania, chociaż nie do końca. Art. 67 § 2 k.k.s. przewiduje jednak karalność przygotowania do fałszerstwa znaków akcyzy. W przypadku realizacji znamion tego czynu sprawca ponosi odpowiedzialność za dokonanie czynu. § 3 art. 67 k.k.s. przewiduje sytuację odstąpienia od dokonania czynu zabronionego, w szczególności poprzez zniszczenie uzyskanych lub przysposobionych środków bądź zapobieżeniu skorzystania z nich w przyszłości (czynny żal). Wówczas sprawca nie podlega karze za przestępstwo z art. 67 § 2 k.k.s.

Natomiast w art. 67 § 4 k.k.s. określony został przypadek mniejszej wagi, który stanowi wykroczenie skarbowe. Podobną konstrukcją odpowiedzialności przewiduje art. 70 k.k.s. (bezprawny obrót znakami akcyzy).

USIŁOWANIE

Karalność przestępstw skarbowych ma miejsce wyłącznie w razie ich dokonania. W określonych przypadkach kodeks karny skarbowy przewiduje również karalność usiłowania. Określając usiłowanie, wprost odsyła do art. 13, 14 § 2 oraz art. 15 k.k.

Usiłowanie zachodzi wówczas, gdy czyn doprowadzony do ostatniego stadium realizacji nie osiągnął skutku objętego zamiarem sprawcy. Usiłowanie to niejako niedokończony przestępstwo. Brak w nim niektórych elementów samego zachowania lub skutku. Jest ono, w odróżnieniu od przygotowania, z reguły karalne, oczywiście o ile ustawa tak stanowi.

Kodeks karny, a w ślad za nim kodeks karny skarbowy odróżniają usiłowanie udolne od nieudolnego. Usiłowanie udolne ma miejsce wtedy, gdy sprawca nie dokonuje przestępstwa, mimo że w sytuacji, w jakiej działał, było to możliwe. Z kolei usiłowanie nieudolne zachodzi wtedy, kiedy sprawca nie dokonuje przestępstwa, gdyż w warunkach, w jakich działał, dokonanie przestępstwa po prostu było niemożliwe⁵⁹. Z reguły przyczyną usiłowania nieudolnego był błąd sprawcy, który nie uświadamiał sobie, że dokonanie było niemożliwe ze względu na brak przedmiotu nadającego się do dokonania nim przestępstwa lub ze względu na

⁵⁸ Por. post. SN z dnia 1 kwietnia 2005 r., IV KK 309/04, OSNKW 2005/9/79/21.

⁵⁹ W. Świda: op. cit., s. 222.

użycie środka nienadającego się do wywołania zamierzonego skutku. Pewien rodzaj usiłowań nieudolnych nie stanowi przestępstwa, gdyż nie zawierają one w ogóle społecznego niebezpieczeństwa. Są to takie usiłowania, których nieudolność wpływa nie z chwilowego błędu, przy jednoczesnej wiedzy sprawcy, jakie środki są właściwe do wywołania skutku przestępczego, lecz które wywołane są fałszywą wiarą, np. przesądnego sprawcy w skuteczność zastosowanych przez niego środków.

Kodeks karny skarbowy w odniesieniu do usiłowania formułuje pięć reguł:

- 1) zawsze karalne jest usiłowanie przestępstw skarbowych zagrożonych karą pozbawienia wolności powyżej roku (np. niezgłoszenie danych do podatku (art. 54 § 1 k.k.s.), firmanctwo (art. 55 § 1 k.k.s.), oszustwo podatkowe (art. 56 § 1 k.k.s.), przemyt celny (art. 86 § 1 i 2 k.k.s.);
- 2) zgodnie z art. 21 § 1 k.k.s. usiłowanie popełnienia przestępstwa skarbowego zagrożonego karą nieprzekraczającą jednego roku pozbawienia wolności, bądź karą łagodniejszą jest karalne wyłącznie wtedy, kiedy kodeks tak stanowi;
- 3) za usiłowanie przestępstwa skarbowego można wymierzyć karę do $\frac{2}{3}$ górnej granicy ustawowego zagrożenia (art. 21 § 2 k.k.s.), obniżeniu ulega również wysokość grzywny występującej obok i alternatywnie do kary pozbawienia wolności;
- 4) w przypadku karalnego usiłowania nieudolnego – kiedy do dokonania nie doszło ze względu na brak właściwego przedmiotu wykonawczego, bądź brak środka nadającego się do realizacji czynu – sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary lub odstąpić od jej wymierzenia (art. 14 § 2 k.k. w zw. z art. 21 § 3 k.k.s.);
- 5) w razie odstąpienia od dokonania lub zapobiegnięciu skutkowi czynu (czynny żal) sprawca nie będzie podlegać karze.

Przepis art. 21 § 3 w zw. z art. 20 § 4 k.k.s., odmiennie od kodeksu karnego, w odniesieniu do czynnego żalu nie formułuje obowiązku dobrowolnego odstąpienia od dokonania przez sprawcę. W przypadku tzw. nieskutecznego czynnego żalu, w odniesieniu do sprawcy, który jednak starał się zapobiec skutkowi, choćby nawet nie czynił tego dobrowolnie, sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary (art. 15 § 2 k.k. w zw. z art. 21 § 3 k.k.s.).

DOKONANIE

Jeżeli czyn sprawcy wyczerpuje wszystkie ustawowe znamiona, mamy do czynienia z przestępstwem dokonanym. Wówczas następuje uruchomienie całej procedury kryminalnej określonej w postępowaniu w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe (tytuł II k.k.s.). Celem postępowania będzie zgromadzenie dowodów zmierzających do pełnej rekonstrukcji zdarzenia, precyzyjne oszacowanie szkody, jak również określenie ról poszczególnych osób w przestępczym procederze. Oczywiście, tego rodzaju postępowanie będzie także zmuszało do określenia

zakresu odpowiedzialności indywidualnej poszczególnych osób bądź podmiotów, zgromadzenia dowodów świadczących o ich winie, a w razie jej braku – uzyskania materiałów potwierdzających tego rodzaju tezę. Postępowanie karne będzie zatem zmuszało do ustalenia sprawców, współsprawców oraz pomocników w dokonanym czynie zabronionym.

III. WSPÓŁDZIAŁANIE PRZESTĘPCZE

UWAGI WPROWADZAJĄCE

Podobnie jak w życiu, tak też w działalności przestępczej spotykamy się ze współdziałaniem kilku, a nawet kilkunastu osób. Wynika to przede wszystkim z faktu, że dokonanie przestępstw określonego rodzaju, ze względów technicznych, jak też taktycznych, wymaga działania wielu osób, które zawarły ze sobą przestępcze porozumienie. Wystarczy sięgnąć po przykłady tzw. afer paliwowych, alkoholowych czy związanych ze skupem złomu, bądź wyłudzeniem zwrotu podatku VAT. Stąd też do form zjawiskowych przestępstw zaliczyć należy nie tylko sprawstwo, podżeganie, pomocnictwo, ale również porozumienie oraz związek przestępczy⁶⁰.

ZWIĄZEK LUB GRUPA PRZESTĘPCZA

Cechą charakterystyczną związków, jak też grup przestępczych jest porozumienie osób wchodzących w ich skład⁶¹. Zorganizowana grupa to coś więcej niż grupa zmierzająca do popełnienia przestępstw, ale mniej niż związek. Muszą zatem w zorganizowanej grupie istnieć określone struktury wewnętrzne i przywództwo, ale nie jest wymagana trwałość struktur oraz dyscyplina organizacyjna⁶².

Związkiem w rozumieniu art. 278 § 1 k.k. z 1969 r. była – ogólnie rzecz ujmując – organizacja zrzeszająca co najmniej trzech członków, której istnienie, ustrój lub cel miał charakter tajny i dysponujący odpowiednią strukturą wewnętrzną oraz mającą określony program i zasady członkostwa⁶³.

Obowiązujący kodeks karny w art. 258 k.k. (każdy z typów) określa udział w grupie lub związku jako przestępstwo formalne o charakterze powszechnym.

⁶⁰ W. Świda: op. cit., s. 225–227.

⁶¹ Por. Z. Rau: *Przestępczość zorganizowana w Polsce i jej zwalczanie*, Kraków 2002, s. 63 i n.

⁶² T. Grzegorzczak: *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Kraków 1998, s. 267; por. J. Wojciechowski: *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 1997, s. 453.

⁶³ Wyrok SN z dnia 9 maja 1983 r., Rw 409/83, OSPiKA 1984, nr 6 poz. 128; glosa R. Rogala, OSP 1984, nr 6, poz 128; por. K. Janczukowicz: *Kodeks karny z orzecznictwem*, Gdańsk 1996, s. 781.

Jest przestępstwem samodzielnym popełnionym przez grupę lub związek⁶⁴. Branie udziału może polegać na wspólnych akcjach przestępczych, ich planowaniu, odbywaniu spotkań, uzgodnieniu struktury, wyszukiwaniu kryjówek, posługiwaniu się pseudonimami, zdobywaniu potrzebnego zaopatrzenia niezbędnego grupie lub związkowi dla realizacji założonych celów, a także na podejmowaniu czynności mających uniemożliwić wykrycie sprawców. Tu zaliczyć także należy dzielenie łupów pochodzących z przestępstw⁶⁵.

Pojęcia „kierowanie” oraz „branie udziału” nie są określeniami statycznymi sprowadzającymi się do sprawowania władztwa, czy też formalnej przynależności. Przynależność to również branie udziału w popełnionych przestępstwach⁶⁶. Zorganizowana grupa przestępcza powinna składać się co najmniej z trzech osób połączonych wspólnym celem, jakim jest okazjonalne lub stałe popełnianie przestępstw. Nie musi mieć ona wyspecjalizowanej, wewnętrznej struktury.

Z kolei związek przestępczy stanowi wyższą formę organizacyjną. Cechami związku są trwałe formy organizacyjne, oznaczone kierownictwo oraz dyscyplina członków.

SPRAWSTWO I WSPÓLSPRAWSTWO

Właściwym wykonawcą przestępstwa może być jedna osoba (sprawca *sensu stricto*) lub kilka osób (współsprawcy). Udział innych może polegać m.in. na dostarczaniu odpowiednich materiałów, środków, narzędzi, informacji itd. Poza tym z przestępstwem mogą być związane inne osoby, które chociaż nie brały w nim bezpośredniego udziału, lecz w ramach podziału ról zajmowały się np. transportem, zapewnieniem alibi, zabezpieczeniem kryjówki, zorganizowaniem ucieczki itp.⁶⁷

W ramach form współsprawstwa wyróżniamy zatem sprawstwo zwykłe – współsprawstwo, sprawstwo kierownicze – *sensu stricto* oraz sprawstwo polecające⁶⁸.

Kodeks karny skarbowy przewiduje pełną karalność za popełnienie przestępstwa lub wykroczenia skarbowego w formie sprawczej (art. 9 § 1 k.k.s.). Odpowiada za sprawstwo nie tylko ten, kto wykonuje czyn zabroniony sam lub wspólnie i w porozumieniu z inną osobą, ale również ten, kto kieruje wykonaniem czynu zabronionego przez inną osobę lub wykorzystując uzależnienie innej osoby od siebie, poleca jej wykonanie czynu zabronionego.

⁶⁴ K.J. Pawelec: *Wyjaśnienia podejrzanego, zeznania świadka, instytucja świadka koronnego. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 101–102.

⁶⁵ Por. G. Bogdan, K. Buchała, Z. Cwiakalski, M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, J. Majewski, M. Rodzyńkiewicz, M. Szewczyk, W. Wróbel, A. Zoll: *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*, Kraków 1999, s. 926.

⁶⁶ K.J. Pawelec: op. cit., s. 102.

⁶⁷ Por. W. Świda: op. cit., s. 228.

⁶⁸ M. Błaszczak, M. Zbrojewski: op. cit., s. 45.

Ustawodawca do form sprawczych zaliczył również tzw. sprawstwo kierownicze oraz tzw. sprawstwo polecające. Pierwsze z nich polega na kierowaniu realizacją czynu zabronionego dokonanego przez inną osobę. Sprawca kierowniczy to innymi słowy decydent, od którego woli zależy rozpoczęcie, przeprowadzenie, a nawet rezygnacja z przestępczego zamierzenia⁶⁹. O sprawstwie polecającym mówimy wówczas, gdy sprawca wykorzystuje uzależnienie od siebie innej osoby. Poleca jej dokonanie określonego czynu, sam w nim nie uczestnicząc. Ów stosunek zależności wykonawcy od polecającego odróżnia tę postać przestępstwa od podżegania. Relacja zależnościowa może być sformalizowana (pracodawca–pracownik, przełożony–podwładny) lub faktyczna (między małżonkami, krewnymi). Sprawca polecający wydaje jedynie dyspozycję dokonania określonego czynu, sam nie uczestnicząc w realizacji, jego zachowanie oceniane jest jako współdziałanie, a konkretniej jako postać sprawczego współdziałania. Czyn jest dokonany wówczas, gdy sprawca wykonawczy podejmie działanie, bądź to pod postacią dokonania albo usiłowania.

W art. 9 § 3 k.k.s. przewidziana została odpowiedzialność za tzw. sprawstwo rozszerzone. Sprawcą przestępstwa lub wykroczenia skarbowego może być również ten, który na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi osoby fizycznej, osoby prawnej bądź jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. Tego rodzaju rozwiązanie znajduje uzasadnienie w tym, że w części szczególnej k.k.s. podmiot wielu przestępstw bądź wykroczeń skarbowych jest określany zbiorowo, np. podatnik jako osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej. I tak, sprawcą przestępstwa, odpowiadającym w oparciu o treść art. 9 § 3 k.k.s., może być m.in. doradca podatkowy zajmujący się, na podstawie umowy, sprawami gospodarczymi (w tym także finansowymi) osoby fizycznej, prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, jak też tej, której przyznano osobowość prawną. Prowadzenie ksiąg rachunkowych przez doradcę podatkowego wyczerpuje znanie zajmowania się sprawami gospodarczymi – stwierdził tak Sąd Najwyższy w wyroku z 22 lutego 2006 r.⁷⁰

Z kolei w postanowieniu z dnia 26 sierpnia 2010 r.⁷¹ Sąd Najwyższy stwierdził: „Wśród jednostek organizacyjnych bez osobowości prawnej, o której mowa w art. 9 § 3 k.k.s., ustawa nakazuje rozróżniać tylko te, które są i które nie są obdarzone atrybutem zdolności prawnej. Nie przewiduje natomiast żadnego innego podziału tych jednostek (np. na wyodrębnione i samodzielne oraz powiązane strukturalnie z innym podmiotem posiadającym osobowość prawną), od którego byłaby uzależniona odpowiedzialność zastępcza”.

⁶⁹ Por. wyrok SN z dnia 30 maja 1975 r., Rw 204/75, OSNKW 1975, nr 8, poz. 115.

⁷⁰ Wyrok SN z dnia 22 lutego 2006 r., III KK213/2005, OSNwSK 2006, poz. 417; por. wyrok SN z dnia 2 lipca 2002 r., IV KK 164/2002, OSNKW 2002, nr 11–12, poz. 106.

⁷¹ Post. SN z dnia 26 sierpnia 2010 r., I KZP 9/2010, OSNKW 2010, nr 9, poz. 77.

Spółka cywilna nie należy zatem do podmiotów wymienionych w art. 9 § 3 k.k.s.⁷² Tak więc wspólnicy spółki cywilnej mogą odpowiadać za sprawcze formy popełnienia czynu zabronionego, określone w art. 9 § 1 k.k.s. (sprawstwo, współsprawstwo, sprawstwo kierownicze i sprawstwo polecające), jak również za podżeganie i pomocnictwo do przestępstw skarbowych.

PODŻEGANIE

Odpowiada za podżeganie ten, kto chcąc, aby inna osoba dopuściła się czynu zabronionego, nakłania ją do tego, czyli dąży do wywołania u późniejszego sprawcy przekonania o konieczności (możliwości) popełnienia przestępstwa. Przestępczym zachowaniem się, do którego nakłania podżegacz, najczęściej jest to *sensu stricto* sprawstwo. Mogą się jednak zdarzać przypadki podżegania do pomocnictwa, a nawet podżegania do podżegania.

Podżeganie jest działaniem umyślnym w zamiarze bezpośrednim. Podżegaczem jest zatem wyłącznie ten, kto chce skłonić sprawcę do popełnienia przestępstwa i w tym celu działa. Nie będzie więc podżeganiem, np. gdy ktoś, mimo woli, swoim opowiadaniem wywoła u słuchacza postanowienie popełnienia przestępstwa, nawet wtedy, kiedy zdawał sobie sprawę, jakie konsekwencje jego opowiadanie może wywołać.

W wyroku z dnia 13 kwietnia 2010 r.⁷³ Sąd Najwyższy stanął na stanowisku: „Działanie podżegacza polega na wywołaniu u innej osoby decyzji dokonania czynu zabronionego, i to nie czynu ostatecznie popełnionego w rzeczywistości, lecz o znamionach uwzględnionych przez podżegacza. Jako istotny, z omawianego punktu widzenia, jawi się nie zamiar (decyzja naruszenia reguł ostrożności) osoby nakłanianej, lecz zamiar samego podżegacza – istniejący w momencie przedsięwzięcia nakłaniania i odnoszący się tak do samej czynności podżegania, jak i do wszystkich elementów czynu zabronionego, na którego dokonanie nastawione jest owo podżeganie. Co do tego zaś, że strona podmiotowa podżegania obejmuje jedną tylko postać umyślności, a mianowicie zamiar bezpośredni, przepis art. 18 § 2 k.k. nie pozostawia wątpliwości”. Podżegacz musi mieć świadomość, że podejmowane przez niego zachowanie stanowi nakłanianie innej osoby do popełnienia czynu zabronionego, a nadto musi mieć świadomość wszystkich znamion czynu zabronionego stanowiącego przedmiot nakłaniania⁷⁴.

Podżeganie może polegać na prośbie, rozmowie, składanej obietnicy korzyści. Wcale nie musi zawierać presji psychicznej. Może być prośbą, poleceniem,

⁷² Uchwała SN z dnia 26 kwietnia 2007 r., I KZP 7/2007, MP 2007, nr 21, s. 1215; post. SN z dnia 29 stycznia 2009 r., I KZP 28/08, OSNKW 2009, nr 2, poz. 14.

⁷³ Wyrok SN z dnia 13 kwietnia 2010 r., IV KK 331/2009, OSNwSK 2010, poz. 754.

⁷⁴ Wyrok SA w Krakowie z dnia 9 lutego 2011 r., II AKa 103/2010, KZS 2011, nr 5, poz. 39.

zleceniem, radą, propozycją czy sugestią. Za podżeganie może być uznana rozmowa czy obietnica udzielenia korzyści, psychicznego umocnienia w podjętym zamiarze⁷⁵.

POMOCNICTWO

Odpowiada za pomocnictwo ten, kto chcąc, aby inna osoba dokonała czynu zabronionego bądź godząc się na to, dostarcza jej środków, udziela rad lub informacji bądź też w inny sposób ułatwia popełnienie czynu.

Pomocnictwo może być popełnione z zamiarem bezpośrednim lub ewentualnym. Zawsze następuje przed czynem sprawcy. Wszelka pomoc po popełnieniu przestępstwa nie jest już pomocnictwem, lecz stanowi odrębne przestępstwo po-
plecznictwa lub paserstwa.

Niewątpliwie jest pomocnictwem udzielenie rad co do sposobu realizacji zamiaru użycia narzędzi i najbardziej korzystnego ich użycia⁷⁶.

Pomocnictwo może przybrać dwie formy. Może być aktywne, np. dostarczenie narzędzi, planów, środków transportu, jak też pasywne, będące niejako w sferze psychicznej, wyrażające się np. przez składanie określonych obietnic czy deklaracji. W postanowieniu z dnia 19 grudnia 2007 r.⁷⁷ Sąd Najwyższy stwierdził:

„Pomoc psychiczna może polegać na takim zachowaniu się, które w sposób szczególnie sugestywny manifestuje solidaryzowanie się całkowicie z zamiarem bezpośrednim sprawcy i może w pewnych wypadkach stworzyć atmosferę, w jakiej zamiar bezpośredniego sprawcy kształtuje się, dojrzewa oraz utwierdza”.

Wielokrotnie niezwykle trudno jest rozróżnić pomocnictwo od współsprawstwa. Nie ma przy tym wypracowanych kryteriów. Decydujące dla ustalenia, czy mamy do czynienia ze współsprawstwem, czy pomocnictwem jest to, czy zachowanie danej osoby było istotnym wkładem w popełnienie przestępstwa⁷⁸. Pamiętać należy, że pomocnik odpowiada w granicach swego zamiaru bezpośredniego lub ewentualnego za to, do jakiego czynu udzielił pomocy⁷⁹.

ZASADY ODPOWIEDZIALNOŚCI

O zasadach odpowiedzialności była już mowa przy okazji omawiania zasady indywidualizacji. Art. 9 § 2 k.k.s. operuje zasadą indywidualizacji współsprawców. Zgodnie z nią, każda osoba współdziałająca w popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego (sprawca, współsprawca, sprawca kierowniczy, sprawca polecający)

⁷⁵ Wyrok SA w Krakowie z dnia 22 października 2009 r., II AKa 164/2009, KZS 2009, nr 12, poz. 56 i 68.

⁷⁶ Wyrok SA w Katowicach z dnia 16 sierpnia 2001 r., II AKa 232/2011, LexPolonica nr 2817200.

⁷⁷ Post. SN z dnia 19 grudnia 2007 r., V KK 101/07, Legalis.

⁷⁸ Post. SN z dnia 18 listopada 2010 r., II KK 57/2010, LexPolonica nr 2426633.

⁷⁹ Post. SN z dnia 21 grudnia 2006 r., V KK 385/2006, OSNwSK 2006, poz. 2568.