

KODEKS KARNY SKARBOWY

Komentarz

Jacek Błachut, Grzegorz Keler, Agnieszka Soja

KOMENTARZE

KODEKS KARNY SKARBOWY

Komentarz

Jacek Błachut, Grzegorz Keler, Agnieszka Soja

KOMENTARZE

Stan prawny na 1 kwietnia 2024 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Zbigniew Ćwiąkalski

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zajac

Opracowanie redakcyjne

Trzy kropki Joanna Maź

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne artykuły komentarza napisali:

Jacek Błachut – art. 1–8, 10–14, 20–23, 26, 27, 39, 46–48, 50, 113, 115–117,
129–132a, 150–177

Grzegorz Keler – art. 9, 28, 34–38, 40, 44, 45, 51–53, 57–75c, 77–84, 97–111,
114a, 119, 126–128, 178, 182–188

Agnieszka Soja – art. 15–19, 24, 25, 29–33, 41–43a, 49, 54–56e, 76–76b,
85–96, 114, 114b, 114c, 118, 118a, 120–125, 133–149, 179–181, 189–191

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2024

ISBN 978-83-8358-326-6

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 728 313 462

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	13
Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy	19
TYTUŁ I. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	21
DZIAŁ I. Część ogólna	21
Rozdział 1. Przepisy wstępne	21
Art. 1. [Warunki odpowiedzialności]	21
Art. 2. [Czas popełnienia czynu zabronionego]	27
Art. 3. [Miejsce popełnienia czynu zabronionego]	30
Art. 4. [Umyślność i nieumyślność]	34
Art. 5. [Wiek nieletniego a kara]	36
Art. 6. [Jedność czynu]	37
Art. 7. [Kumulatywny zbieg przepisów]	40
Art. 8. [Idealny zbieg czynów]	42
Art. 9. [Sprawstwo]	44
Art. 10. [Błąd]	52
Art. 11. [Niepoczytalność]	55
Art. 12. [Zasada humanitaryzmu; dyrektywy sądowego wymiaru kary]	58
Art. 13. [Okoliczności wpływające na wymiar kary]	61
Art. 14. [Termin uiszczenia należności publicznoprawnej]	63
Art. 15. [Obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej]	64
Rozdział 2. Zaniechanie ukarania sprawcy	66
Art. 16. [Czynny żal]	66
Art. 16a. [Korekta deklaracji]	80
Art. 16b. [Błędy w zeznaniu podatkowym z winy organu podatkowego lub płatnika]	95
Art. 17. [Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności]	97
Art. 18. [Warunki dobrowolnego poddania się odpowiedzialności]	107
Art. 19. [Odstąpienie od wymierzenia kary i środka karnego]	112
Rozdział 3. Przestępstwa skarbowe	116
Art. 20. [Zastosowanie przepisów]	116
Art. 21. [Karalność usiłowania]	121
Art. 22. [Kary oraz środki karne i zabezpieczające]	124
Art. 23. [Grzywna w stawkach dziennych]	126

Art. 24.	[Odpowiedzialność posiłkowa]	128
Art. 25.	[Zakres odpowiedzialności posiłkowej]	136
Art. 26.	[Dopuszczalność zamiany kary i środka karnego]	137
Art. 27.	[Granice kary pozbawienia wolności]	139
Art. 28.	[Obniżenie albo nadzwyczajne obostrzenie kar]	140
Art. 29.	[Przepadek przedmiotów]	141
Art. 30.	[Przesłanki orzekania przepadku przedmiotów]	143
Art. 31.	[Zakres stosowania przepadku przedmiotów]	146
Art. 32.	[Równowartość pieniężna]	149
Art. 33.	[Przepadek korzyści majątkowych]	152
Art. 34.	[Zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej oraz pozbawienie praw publicznych]	160
Art. 35.	[Podanie wyroku do publicznej wiadomości]	161
Art. 36.	[Nadzwyczajne złagodzenie kary]	162
Art. 37.	[Nadzwyczajne obostrzenie kary]	165
Art. 38.	[Sposoby nadzwyczajnego obostrzenia kary]	169
Art. 39.	[Kara łączna]	171
Art. 40.	[Kara łączna]	173
Art. 41.	[Warunkowe umorzenie]	174
Art. 41a.	[Warunkowe zawieszenie]	183
Art. 42.	[Warunkowe zwolnienie]	184
Art. 43.	[Środki zabezpieczające]	186
Art. 43a.	[Orzeczenie przepadku w razie śmierci sprawcy, umorzenia lub zawieszenia postępowania]	190
Art. 44.	[Przedawnienie karalności wykroczenia skarbowego]	191
Art. 45.	[Przedawnienie wykonania środków karnych]	196
Rozdział 4. Wykroczenia skarbowe		198
Art. 46.	[Autonomiczność regulacji]	198
Art. 47.	[Kary oraz środki karne i zabezpieczające]	198
Art. 48.	[Grzywna]	200
Art. 49.	[Przepadek przedmiotów]	202
Art. 50.	[Zbieg wykroczeń]	205
Art. 51.	[Przedawnienie karalności wykroczenia skarbowego]	205
Art. 52.	[Zatarcie skazania]	207
Rozdział 5. Objasnienie wyrażeń ustawowych		208
Art. 53.	[Słowniczek]	208
DZIAŁ II. Część szczególna		228
Rozdział 6. Przepęstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji		228
Art. 54.	[Nieujawnienie przedmiotu lub podstawy opodatkowania]	228
Art. 55.	[Firmanctwo]	242
Art. 56.	[Oszustwo podatkowe]	249
Art. 56a.	[Niezłożenie właściwemu organowi podatkowemu informacji o pojazdach]	262
Art. 56b.	[Naruszenie przepisów o rejestracji podmiotów w zakresie podatku akcyzowego]	266

Art. 56c.	[Naruszenie przepisów dotyczących składania oświadczeń o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych]	272
Art. 56d.	[Podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy w wybranych oświadczeniach związanych z podatkami dochodowymi]	276
Art. 56e.	[Niezłożenie wymaganego oświadczenia przez udziałowca lub akcjonariusza podatnika opodatkowanego ryczałtem od dochodów spółek, złożenie go po terminie lub podanie w nim nieprawdy]	281
Art. 57.	[Uporczywe niewpłacanie podatku]	283
Art. 57a.	[Nieprzekazywanie opłat egzekucyjnych na rachunek urzędu skarbowego]	288
Art. 57b.	[Niezłożenie przez komornika informacji o opłatach egzekucyjnych]	290
Art. 57c.	[Dokonanie płatności z pominięciem mechanizmu podzielonej płatności]	291
Art. 58–59.	(uchylone).	294
Art. 60.	[Nieprowadzenie ksiąg]	294
Art. 61.	[Nierzetelne i wadliwe prowadzenie ksiąg]	298
Art. 61a.	[Nieprawidłowości związane z przysyłaniem ksiąg]	300
Art. 62.	[Niewystawienie faktury lub rachunku]	302
Art. 63.	[Wydanie wyrobów akcyzowych bez znaków akcyzy]	309
Art. 63a.	[Sprzedaż wyrobów akcyzowych bez znaków akcyzy]	314
Art. 64.	[Wywóz wyrobów akcyzowych]	316
Art. 65.	[Paserstwo akcyzowe]	320
Art. 66.	[Nieprawidłowe oznaczenie znakami akcyzy]	323
Art. 67.	[Fałszowanie znaków akcyzy]	324
Art. 67a.	[Obrót sfałszowanymi znakami akcyzy]	326
Art. 68.	[Niedopełnienie obowiązku sporządzenia spisu wyrobów akcyzowych]	328
Art. 69.	[Niedopełnienie obowiązków związanych z produkcją, importem i obrotem wyrobami akcyzowymi]	329
Art. 69a.	[Produkowanie, magazynowanie i przeładowywanie wyrobów akcyzowych poza składem podatkowym]	332
Art. 69b.	[Dokonywanie transakcji wewnątrzwspólnotowych wbrew przepisom ustawy]	334
Art. 69c.	[Przemieszczanie wyrobów akcyzowych bez e-SAD lub e-AD]	336
Art. 70.	[Bezprawny obrót znakami akcyzy]	338
Art. 71.	[Narażenie znaków akcyzy na niebezpieczeństwo]	340
Art. 72.	[Nierozliczanie się ze stanu zużycia znaków akcyzy]	341
Art. 73.	[Niedochowanie warunku zwolnienia z obowiązku oznaczania znakami akcyzy]	343
Art. 73a.	[Zmiana przeznaczenia wyrobu akcyzowego]	345
Art. 74.	(uchylony).	347
Art. 75.	[Niedopełnienie obowiązku uzyskania rozliczenia z przekazanych znaków akcyzy]	347
Art. 75a.	[Niedokonywanie pomiarów]	348
Art. 75b.	[Nieprowadzenie ewidencji pomiarów]	349

Art. 75c.	[Wydobywanie kopalin bez przeprowadzenia urzędowego sprawdzenia]	352
Art. 76.	[Bezpodstawny zwrot podatku]	353
Art. 76a.	[Podanie fałszywych danych lub zatajenie stanu rzeczy]	368
Art. 76b.	[Podanie fałszywych danych lub zatajenie stanu rzeczy]	370
Art. 77.	[Niewpłacenie pobranego podatku]	373
Art. 78.	[Niepobranie podatku]	377
Art. 79.	[Niewyznaczenie osoby wykonującej obowiązek płatnika lub inkasenta]	380
Art. 80.	[Niezłożenie informacji podatkowej]	383
Art. 80a.	[Informacja podsumowująca]	386
Art. 80b.	[Sprawozdanie finansowe]	389
Art. 80c.	[Niedopełnienie obowiązków w zakresie wymiany informacji podatkowych]	392
Art. 80d.	[Złożenie nieprawdziwej informacji o jednostkach wchodzących w skład grupy podmiotów]	394
Art. 80e.	[Informacja o cenach transferowych]	396
Art. 80f.	[Informacje o schematach podatkowych]	398
Art. 80g.	[Naruszenie obowiązków związanych z zawiadomieniem o prowadzeniu magazynu call-off stock]	405
Art. 81.	[Naruszenie obowiązków związanych z identyfikacją podatników i płatników]	407
Art. 82.	[Nieprawidłowości związane z dotacjami i subwencjami]	408
Art. 83.	[Utrudnianie prowadzenia czynności przez organ podatkowy]	411
Art. 84.	[Niedopełnienie nadzoru]	415
Rozdział 7. Przesłępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami		418
Art. 85.	[Wyłudzenie pozwolenia celnego]	418
Art. 86.	[Przemyt celny]	422
Art. 87.	[Oszustwo celne]	427
Art. 88.	[Naruszenie procedury odprawy czasowej]	431
Art. 89.	[Zmiana przeznaczenia towaru]	434
Art. 90.	[Usunięcie towaru spod dozoru celnego]	436
Art. 91.	[Paserstwo celne]	438
Art. 92.	[Bezpodstawny zwrot należności celnej]	442
Art. 93.	[Naruszenie przepisów celnych]	444
Art. 94.	[Utrudnianie dozoru celnego]	448
Art. 95.	[Brak dokumentów celnych]	451
Art. 96.	[Brak dozoru]	452
Rozdział 8. Przesłępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obrotowi dewizowemu		454
Art. 97.	[Wyłudzenie zezwolenia dewizowego]	454
Art. 98–99.	(uchylone)	457
Art. 100.	[Wysyłanie dewiz na cele związane z działalnością gospodarczą bez zezwolenia]	457

Art. 101.	[Zbywanie papierów dłużnych przez nierezydenta bez zezwolenia]	458
Art. 102.	[Zbywanie papierów dłużnych przez nierezydenta bez zezwolenia]	460
Art. 103.	[Zbywanie papierów dłużnych przez rezydenta w kraju trzecim bez zezwolenia]	462
Art. 104.	[Otwarcie rachunku w kraju trzecim bez zezwolenia dewizowego]	464
Art. 105–106b.	(uchylone).	466
Art. 106c.	[Dokonywanie rozliczeń pieniężnych w obrocie dewizowym z zagranicą bez zezwolenia]	466
Art. 106d.	[Prowadzenie działalności kantorowej bez zezwolenia]	468
Art. 106e.	[Odmowa udzielenia wyjaśnień i udostępnienia dokumentów w ramach kontroli]	471
Art. 106f.	[Niezgłoszenie przywozu lub wywozu wartości dewizowych]	473
Art. 106g.	(uchylony).	474
Art. 106h.	[Nieprzedstawienie organom przywożonych lub wywożonych wartości dewizowych]	474
Art. 106i.	(uchylony).	475
Art. 106j.	[Dokonanie przekazu pieniężnego lub rozliczenia w obrocie dewizowym bez pośrednictwa banku]	475
Art. 106k.	[Nieprzechowywanie dokumentów związanych z obrotem dewizowym lub działalnością kantorową]	477
Art. 106l.	[Niezgłaszanie danych o obrocie dewizowym lub działalności kantorowej do NBP]	477
Art. 106ł.	[Niedopełnienie nadzoru nad działalnością w zakresie obrotu dewizowego]	479
Rozdział 9.	Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko organizacji gier hazardowych	481
Art. 107.	[Nielegalne gry hazardowe]	481
Art. 107a.	[Gry hazardowe bez urzędowego sprawdzenia lub urzędowego zamknięcia]	487
Art. 107b.	[Niszczenie dowodów udziału w loterii lub grze bingo fantowe bez zawiadomienia]	489
Art. 107c.	[Niezawiadomienie o zniszczeniu lub kradzieży automatu lub urządzenia do gier]	491
Art. 107d.	[Nielegalne posiadanie automatu do gier]	492
Art. 108.	[Urządzanie i prowadzenie loterii wbrew przepisom]	493
Art. 109.	[Uczestniczenie w nielegalnych grach hazardowych]	495
Art. 110.	[Sprzedaż losów bez uprawnień]	496
Art. 110a.	[Nielegalna reklama i promocja gier]	499
Art. 110b.	[Umożliwienie udziału w grze hazardowej osobie niepełnoletniej] ...	504
Art. 111.	[Niedopełnienie nadzoru nad działalnością w zakresie gier hazardowych]	506
Rozdział 10.	(uchylony)	507
Art. 112.	(uchylony).	507

TYTUŁ II. Postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	508
DZIAŁ I. Przepisy wstępne	508
Rozdział 11. Przepisy ogólne	508
Art. 113. [Odesłanie do przepisów Kodeksu postępowania karnego]	508
Art. 114. [Cel postępowania]	512
Art. 114a. [Zawieszenie postępowania]	515
Art. 114b. [Udostępnianie akt sprawy, wydawanie z nich odpisów lub kopii]	520
Art. 114c. [Wykorzystanie konta w e-Urzędzie Skarbowym w postępowaniu przygotowawczym]	521
Art. 115. [Właściwość sądów]	522
Art. 116. [Odpowiedzialność żołnierza]	524
Art. 116a. [Warunki przekazania sprawy]	528
Art. 117. [Tryby szczególne]	531
Art. 118. [Organy postępowania przygotowawczego]	534
Art. 118a. [Pomoc prawna]	540
Art. 119. [Interwencja]	542
Rozdział 12. Strony i ich procesowi przedstawiciele	544
Art. 120. [Strony postępowania]	544
Art. 121. [Oskarżyciele publiczni]	546
Art. 122. [Kompetencje finansowego organu postępowania przygotowawczego]	547
Art. 122a. [Pomoc obrońcy]	560
Art. 123. [Pełnomocnik]	560
Art. 124. [Odpowiedzialność posiłkowa]	563
Art. 125. [Pociągnięcie do odpowiedzialności posiłkowej]	567
Art. 126. [Termin zgłoszenia interwencji]	577
Art. 127. [Zgłoszenie interwencji]	578
Art. 128. [Odpowiednie stosowanie przepisów]	581
Rozdział 13. Zatrzymanie rzeczy. Zabezpieczenie majątkowe	583
Art. 129. [Zatrzymanie przesyłki]	583
Art. 129a. [Sprzedaż przedmiotów]	585
Art. 130. [Depozyt]	586
Art. 131. [Podstawy zabezpieczenia]	587
Art. 132. [Upadek zabezpieczenia]	591
Art. 132a. [Warunki tymczasowego zajęcia mienia]	593
Rozdział 14. Właściwość organów postępowania przygotowawczego	595
Art. 133. [Kompetencje organów finansowych]	595
Art. 134. [Kompetencje organów niefinansowych]	598
Art. 134a. [Zadania prokuratora]	603
Art. 135. [Spór o właściwość]	605
DZIAŁ II. Pociągnięcie do odpowiedzialności za zgodą sprawcy	608
Rozdział 15. Postępowanie mandatowe	608
Art. 136. [Podmiotowy zakres kompetencji]	608
Art. 137. [Podstawa nakładania mandatów]	610
Art. 138. [Rodzaje mandatów karnych]	614

Art. 139.	[Odmowa przyjęcia mandatu karnego]	616
Art. 140.	[Uchylenie prawomocnego mandatu karnego]	617
Art. 141.	[Nadzór nad postępowaniem mandatowym]	621
Rozdział 16.	Zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	622
Oddział 1.	Przebieg negocjacji	622
Art. 142.	[Wniosek sprawcy]	622
Art. 143.	[Obowiązek sprawcy]	629
Art. 143a.	[Warunki usunięcia braków formalnych]	631
Art. 144.	[Cofnięcie wniosku]	634
Art. 145.	[Wniosek organu finansowego]	637
Art. 146.	[Podstawa wniosku o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności]	641
Art. 147.	[Zażalenie]	644
Oddział 2.	Zezwolenie	646
Art. 148.	[Podmiot zezwalający]	646
Art. 149.	[Zaskarżenie wyroku]	651
DZIAŁ III.	Postępowanie przygotowawcze	653
Art. 150.	[Kompetencje innych organów niż Policja]	653
Art. 151.	[Niecelowość ścigania wykroczeń skarbowych]	657
Art. 151a.	[Warunki prowadzenia śledztwa lub dochodzenia]	658
Art. 151b.	[Śledztwo prokuratorskie]	661
Art. 151c.	[Nadzór nad postępowaniem przygotowawczym]	663
Art. 152.	[Dochodzenie w niezbędnym zakresie]	666
Art. 153.	[Czas dochodzenia]	667
Art. 153a.	[Zatwierdzenie postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia, o jego zawieszeniu lub umorzeniu]	670
Art. 154.	(uchylony).	671
Art. 154a.	[Końcowe zaznajomienie z materiałem postępowania przygotowawczego]	671
Art. 155.	[Akt oskarżenia]	672
Art. 156.	[Skazanie bez rozprawy]	678
DZIAŁ IV.	Postępowanie przed sądem	686
Rozdział 17.	Postępowanie przed sądem pierwszej instancji	686
Art. 157.	[Udział w rozprawie]	686
Art. 158.	[Niestawiennictwo]	688
Art. 159.	[Wyłączenie jawności]	691
Art. 160.	[Tryb przesłuchania]	691
Art. 161.	[Warunki ugody]	693
Art. 161a.	[Utrzymanie składu sądu]	698
Art. 162.	[Udzielenie głosu]	699
Art. 163.	[Treść orzeczenia]	702
Art. 163a.	(uchylony).	704
Art. 164.	[Tryb wykonalności orzeczenia]	704
Rozdział 18.	Postępowanie odwoławcze i nadzwyczajne środki zaskarżenia	707
Art. 165.	[Obowiązek udziału w rozprawie w sądzie odwoławczym]	707
Art. 166.	[Apelacja]	708

Art. 167. [Zażalenie]	710
Art. 167a. [Podmiot uprawniony do wniesienia kasacji]	713
Art. 168. (uchylony).	715
Art. 169. [Kasacja pełnomocnika]	715
Art. 170. [Wznowienie postępowania]	718
DZIAŁ V. Postępowanie nakazowe	719
Art. 171. [Niedopuszczalność nakazu karnego]	719
Art. 172. [Kary i środki karne]	721
DZIAŁ VI. Postępowanie w stosunku do nieobecnych	723
Rozdział 19. Przesłanki	723
Art. 173. [Zakres stosowania]	723
Rozdział 20. Przebieg postępowania	725
Art. 174. [Zasady postępowania]	725
Art. 175. [Czynności w stosunku do nieobecnych]	726
Art. 176. [Obrona z urzędu]	727
Art. 177. [Specjalny tryb zaskarżania]	728
TYTUŁ III. Postępowanie wykonawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	732
DZIAŁ I. Część ogólna	732
Rozdział 21. Zakres obowiązywania	732
Art. 178. [Odpowiednie stosowanie przepisów Kodeksu karnego wykonawczego]	732
Rozdział 22. Postępowanie	734
Art. 179. [Organy wykonujące orzeczenia]	734
Art. 179a. [Warunki zniszczenia przedmiotów]	736
Art. 180. [Egzekucja i zabezpieczenie należności]	737
Art. 180a. [Zabezpieczenie i egzekucja środka karnego]	738
Art. 181. [Decyzja w kwestii wykonania kary]	739
DZIAŁ II. Część szczególna	742
Rozdział 23. Wykonywanie kar	742
Art. 182. [Określenie na nowo wysokości stawki dziennej kary grzywny]	742
Art. 183. [Rozłożenie kary grzywny na raty]	743
Art. 184. [Uiszczenie kary grzywny przez podmiot odpowiedzialny posiłkowo]	744
Art. 185. [Zamiana kary grzywny na pracę społecznie użyteczną]	746
Art. 186. [Zastępcza kara pozbawienia wolności]	747
Art. 187. [Grzywny za wykroczenia skarbowe]	749
Art. 188. [Uchylanie się od wykonania kary ograniczenia wolności]	749
Rozdział 24. Wykonywanie środków karnych	750
Art. 189. [Ściągnięcie równowartości pieniężnej]	750
Art. 190. [Stabilność obowiązku uiszczenia należności]	751
Art. 191. [Czas wykonywania środków karnych]	752
Bibliografia	755

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- | | | |
|----------------------|---|---|
| DAC1 | – | dyrektywa Rady 2011/16/UE z 15.02.2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.Urz. UE L 64, s. 1, ze zm.) |
| DAC6 | – | dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z 25.05.2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz.Urz. UE L 139, s. 1, ze zm.) |
| d.k.k. | – | ustawa z 19.04.1969 r. – Kodeks karny (Dz.U. Nr 13, poz. 94 ze zm.) |
| dyrektywa 98/34/WE | – | dyrektywa 98/34/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 22.06.1998 r. ustanawiająca procedurę udzielania informacji w dziedzinie norm i przepisów technicznych oraz zasad dotyczących usług społeczeństwa informacyjnego (Dz.Urz. WE L 204, s. 37, ze zm.) |
| dyrektywa VAT | – | dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.) |
| dyrektywa 2014/42/UE | – | dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/42/UE z 3.04.2014 r. w sprawie zabezpieczenia i konfiskaty narzędzi służących do popełnienia przestępstwa i korzyści pochodzących z przestępstwa w Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE L 127, s. 39, ze zm.) |
| k.c. | – | ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.) |
| k.k. | – | ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2024 r. poz. 17 ze zm.) |
| k.k.s. | – | ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2024 r. poz. 628) |

k.k.w.	–	ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny wykonawczy (Dz.U. z 2023 r. poz. 127 ze zm.)
k.m.	–	ustawa z 18.09.2001 r. – Kodeks morski (Dz.U. z 2023 r. poz. 1309)
Konstytucja RP	–	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
konwencja MLI	–	konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu 24.11.2016 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 1369 ze zm.)
k.p.a.	–	ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 572)
k.p.c.	–	ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 1550 ze zm.)
k.p.k.	–	ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 37 ze zm.)
KPP UE	–	Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 389)
k.p.s.w.	–	ustawa z 24.08.2001 r. – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (Dz.U. z 2022 r. poz. 1124 ze zm.)
k.w.	–	ustawa z 20.05.1971 r. – Kodeks wykroczeń (Dz.U. z 2023 r. poz. 2119)
nowelizacja z 28.07.2005 r.	–	ustawa z 28.07.2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 178, poz. 1479)
o.p.	–	ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.)
pr. bank.	–	ustawa z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2023 r. poz. 2488 ze zm.)
pr. cel.	–	ustawa z 19.03.2004 r. – Prawo celne (Dz.U. z 2023 r. poz. 1590 ze zm.)
pr. dew.	–	ustawa z 27.07.2002 r. – Prawo dewizowe (Dz.U. z 2022 r. poz. 309)
pr. prok.	–	ustawa z 28.01.2016 r. – Prawo o prokuraturze (Dz.U. z 2024 r. poz. 390)
pr. tel.	–	ustawa z 16.07.2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (Dz.U. z 2024 r. poz. 34 ze zm.)
r.n.k.g.	–	rozporządzenie Rady Ministrów z 28.04.2011 r. w sprawie nakładania kary grzywny w drodze mandatu karnego za wykroczenia skarbowe (Dz.U. z 2023 r. poz. 1331)
TFUE	–	Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47)

u.a.o.t.z.	–	ustawa z 16.04.2004 r. o administrowaniu obrotem towarowym z zagranicą (Dz.U. z 2019 r. poz. 1606)
u.a.o.u.z.	–	ustawa z 10.03.2006 r. o administrowaniu obrotem usługowym z zagranicą (Dz.U. z 2017 r. poz. 1008)
u.CBA	–	ustawa z 9.06.2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym (Dz.U. z 2024 r. poz. 184)
u.f.p.	–	ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1270 ze zm.)
u.g.h.	–	ustawa z 19.11.2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 227)
UKC	–	rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z 9.10.2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269, s. 1, ze zm.)
UKC-RD	–	rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/2446 z 28.07.2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego (Dz.Urz. UE L 343, s. 1, ze zm.)
UKC-RW	–	rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2447 z 24.11.2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 343, s. 558, ze zm.)
u.kom.s.	–	ustawa z 22.03.2018 r. o komornikach sądowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1691 ze zm.)
u.k.s.	–	ustawa karna skarbową z 13.04.1960 r. (Dz.U. Nr 21, poz. 123 ze zm.)
umowa FATCA	–	umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA, oraz towarzyszące Uzgodnienia Końcowe, podpisane w Warszawie 7.10.2014 r. (Dz.U. z 2015 r. poz. 1647 ze zm.)
u.o.g.p.	–	ustawy z 12.10.1990 r. o ochronie granicy państwowej (Dz.U. z 2024 r. poz. 388)
u.o.p.z.	–	ustawa z 28.10.2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (Dz.U. z 2023 r. poz. 659 ze zm.)
u.o.r.	–	ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.)
u.o.s.	–	ustawa z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 2111)

u.p.a.	–	ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2023 r. poz. 1542 ze zm.)
u.p.c.c.	–	ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 295)
u.p.d.o.f. / ustawa o PIT	–	ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.)
u.p.d.o.p. / ustawa o CIT	–	ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.)
u.p.e.a.	–	ustawa z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2023 r. poz. 2505 ze zm.)
u.p.o.l.	–	ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.)
u.p.w.n.k.	–	ustawy z 2.03.2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz.U. z 2022 r. poz. 1539 ze zm.)
u.SC	–	ustawa z 27.08.2009 r. o Służbie Celnej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1799 ze zm.); nie obowiązuje
u.SG	–	ustawa z 12.10.1990 r. o Straży Granicznej (Dz.U. z 2023 r. poz. 1080 ze zm.)
ustawa AML	–	ustawa z 1.03.2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. z 2023 r. poz. 1124 ze zm.)
ustawa FACTA	–	ustawa z 9.10.2015 r. o wykonywaniu Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA (Dz.U. z 2023 r. poz. 41)
ustawa nowelizująca z 7.02.2014 r.	–	ustawa z 7.02.2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 312)
ustawa o KAS	–	ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.)
ustawa o pomocy z 2013 r.	–	ustawa z 27.09.2013 r. o pomocy państwa w nabyciu pierwszego mieszkania przez młodych ludzi (Dz.U. z 2022 r. poz. 2628)
ustawa o VAT	–	ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.)
ustawa z 1.12.2016 r.	–	ustawa z 1.12.2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2024)
u.w.i.p.	–	ustawa z 9.03.2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. z 2023 r. poz. 241)
u.z.n.k.	–	ustawa z 16.04.1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz.U. z 2022 r. poz. 1233)

- u.z.s.p. – ustawa z 5.07.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz.U. z 2021 r. poz. 170)
- u.ŻW – ustawy z 24.08.2001 r. o Żandarmerii Wojskowej i wojskowych organach porządkowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1266 ze zm.)

Urzędy, instytucje

- CBA – Centralne Biuro Antykorupcyjne
- ETPC – Europejski Trybunał Praw Człowieka
- KAS – Krajowa Administracja Skarbowa
- KIS – Krajowa Informacja Skarbowa
- KRS – Krajowy Rejestr Sądowy
- NBP – Narodowy Bank Polski
- NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
- SA – sąd apelacyjny
- SN – Sąd Najwyższy
- SO – sąd okręgowy
- TK – Trybunał Konstytucyjny
- TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
- WSA – wojewódzki sąd administracyjny

Publikatory i czasopisma

- BISP – Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych
- CzPKiNP – Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych
- GSP – Gdańskie Studia Prawnicze
- HUDOC – baza orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka
- IN – Ius Novum
- KPF – Kwartalnik Prawno-Finansowy
- KZS – Krakowskie Zeszyty Sądowe
- MoP – Monitor Prawniczy
- MoPod – Monitor Podatkowy
- NKPK – Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego
- ONSAiWSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
- OSA – Orzecznictwo Sądów Apelacyjnych
- OSAW – Orzecznictwo Apelacji Wrocławskiej
- OSNC – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
- OSNKW – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna i Wojskowa
- OSNP – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
- OSNwSK – Orzecznictwo Sądu Najwyższego w Sprawach Karnych
- OSP – Orzecznictwo Sądów Polskich

OTK-A	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Seria A
PiP	–	Państwo i Prawo
POP	–	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PP	–	Przegląd Podatkowy
Prok. i Pr.	–	Prokuratura i Prawo
PS	–	Przegląd Sądowy
PUG	–	Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
RPEiS	–	Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
TRP	–	Toruński Rocznik Podatkowy
WPP	–	Wojskowy Przegląd Prawniczy

Inne

JPK	–	jednolity plik kontrolny
NSP	–	numer schematu podatkowego
TIR	–	Międzynarodowy Tranzyt Drogowy (<i>Transit International Routier</i>)

USTAWA

z dnia 10 września 1999 r.

Kodeks karny skarbowy¹

(Dz.U. z 2024 r. poz. 628)

¹ Niniejsza ustawa w zakresie swojej regulacji realizuje postanowienia dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1371 z 5.07.2017 r. w sprawie zwalczania za pośrednictwem prawa karnego nadużyć na szkodę interesów finansowych Unii (Dz.Urz. UE L 198, s. 29).

Odnosnik dodany przez art. 4 ustawy z 14.04.2023 r. (Dz.U. poz. 818) zmieniającej nin. ustawę z dniem 13.05.2023 r.

TYTUŁ I

Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe

DZIAŁ I

Część ogólna

ROZDZIAŁ 1

Przepisy wstępne

Art. 1. [Warunki odpowiedzialności]

§ 1. Odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe podlega ten tylko, kto popełnia czyn społecznie szkodliwy, zabroniony pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia.

§ 2. Nie jest przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym czyn zabroniony, którego społeczna szkodliwość jest znikoma.

§ 3. Nie popełnia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego sprawca czynu zabronionego, jeżeli nie można mu przypisać winy w czasie czynu.

§ 4. Jeżeli do dokonania przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego wymagane jest nastąpienie określonego w kodeksie skutku, sprawca zaniechania podlega odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe tylko wtedy, jeżeli ciążył na nim prawny, szczególny obowiązek zapobiegnięcia skutkowi.

1. W przepisach art. 1 k.k.s. uregulowano podstawowe warunki odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe (jak zwrócił uwagę SN – cała Izba Karna w uchwale z 4.04.2005 r.², Kodeks karny skarbowy formalnie rozgraniczył pojęcie przestępstwa skarbowego od pojęcia przestępstwa, którą to uwagę należy także odnieść do relacji między wykroczeniem skarbowym i wykroczeniem). Dla możliwości przyjęcia, iż został popełniony czyn zabroniony, penalizowany w przepisach Kodeksu karnego skarbowego, konieczne jest, by:

- 1) czyn był zabroniony pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia,
- 2) czyn był społecznie szkodliwy w stopniu wyższym niż znikomy,
- 3) czyn był zawiniony.

Dodatkowo w przypadku gdy do znamion czynu należy wystąpienie określonego skutku, zaś sam czyn ma postać zaniechania, sprawca podlega odpowiedzialności karnej jedynie wówczas, jeżeli ciążył na nim prawny, szczególnie obowiązek zapobiegnięcia skutkowi.

2. Przestępstwo i wykroczenie skarbowe mogą mieć swoje źródło wyłącznie w ustawie.

Oznacza to, iż typy czynów zabronionych nie mogą być wprowadzane aktami prawnymi niższego rzędu, np. w rozporządzeniach. Wymóg ten koresponduje z treścią art. 42 ust. 1 Konstytucji RP, zgodnie z którym odpowiedzialności karnej podlega ten tylko, kto dopuścił się czynu zabronionego pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia. Jak wskazał TK w orzeczeniu z 26.04.1995 r.³: „(...) sama ustawa musi w sposób kompletny, precyzyjny i jednoznaczny definiować wszystkie znamiona czynów zagrożonych karą. Obejmuje to oczywiście i element podmiotowy, to znaczy określenie zakresu osób, które są adresatami przepisu karnego. Ustawa musi więc w sposób kompletny wyznaczyć kategorie osób, które mogą ponosić odpowiedzialność za dany czyn. Nie może tego natomiast dokonywać akt wykonawczy, bo w prawie karnym wyłączność ustawy ma charakter bezwzględny. Wynika to z zasady *nullum crimen sine lege*, stanowiącej nieodłączny element państwa prawnego (art. 1 przepisów konstytucyjnych)”.

Uregulowanie konstytucyjne należy odnosić zarówno do przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych. Stanowisko takie należy uznać za słuszne, pomimo tego, że ustawodawca posługuje się w § 1 omawianego przepisu pojęciami odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe i odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe, co mogłoby sugerować, iż wykroczenia nie podlegają odpowiedzialności karnej. W uzasadnieniu projektu Kodeksu karnego skarbowego podniesiono, w tym kontekście, iż tradycyjnie w zakresie kategorii wykroczeń pospolitych nie stosuje się terminu „odpowiedzialność karna”. Mając jednak na uwadze fakt, że odpowiedzialność karna za wykroczenia skarbowe opiera się na tych samych zasadach co odpowiedzialność za prze-

² I KZP 7/05, LEX nr 146390.

³ K 11/94, LEX nr 25538.

stępstwa skarbowe, jak również zagrożona jest reakcją o charakterze represyjnym, należy się przychylić do stanowiska, że również w przypadku odpowiedzialności za popełnienie wykroczenia skarbowego należy mówić o odpowiedzialności karnej⁴. Tym samym także w przypadku wykroczeń warunkiem *sine qua non* penalizowania określonego zachowania jest to, by dany typ czynu zabronionego wynikał z przepisów rangi ustawowej. Jak jednak zauważył SN w postanowieniu z 29.01.2009 r.⁵, dopuszczalne, a niekiedy nawet konieczne, jest doprecyzowanie znamion ustawowych niektórych czynów zabronionych w aktach rangi podustawowej, to jest w rozporządzeniach. Zgodnie ze stanowiskiem Sądu Najwyższego takie działanie ustawodawcy nie narusza zasady *nullum crimen sine lege* zawartej w art. 1 § 1 k.k. Pogląd ten należy odpowiednio odnieść do przepisów Kodeksu karnego skarbowego. Również Trybunał Konstytucyjny wskazał w wyroku z 20.02.2001 r.⁶: „Nie rezygnując z wymagania określenia wyłącznie w ustawie podmiotu, znamion przedmiotowych przestępstwa oraz kary, należy jednak przyjąć, że dopuszczalne jest doprecyzowanie tych elementów w aktach wykonawczych wydanych w zgodzie z art. 92 konstytucji. Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że zwłaszcza w odniesieniu do przestępstw przeciwko mieniu, obrotowi gospodarczemu, czy przeciwko interesom fiskalnym państwa, konstrukcja ustawy karnej, która by całkowicie wykluczała potrzebę odwołania się do rozporządzeń regulujących określoną sferę działalności, jest trudna do wyobrażenia. Odesłanie do aktów wykonawczych umożliwia «dopasowanie norm określających poszczególne zakazy i nakazy do zmieniających się stosunków (np. gospodarczych, społecznych, ekologicznych itp.) i wyposażenie ich w jednolitą sankcję» (R. Dębski, *Pozaustawowe znamiona przestępstwa*, Łódź 1995, s. 119). Akty niższej rangi są szybciej dostosowywane do zmieniających się warunków społeczno-gospodarczych, odzwierciedlają wzrost cen, stawek podatkowych, itd. Pozwala to uniknąć częstych nowelizacji ustawy, co służy stabilności prawa”.

- 3. Kolejnym warunkiem odpowiedzialności jest to, by czyn zabroniony był społecznie szkodliwy w stopniu większym niż znikomy.** Kryterium społecznej szkodliwości czynu należy uznać za fundamentalną podstawę odpowiedzialności karnej, kluczowy wyznacznik tego, czy dane zachowanie powinno się spotkać z sankcją i przymusem państwowym. W pełni zasadnie wyrażono to w poglądzie przywołanym przez Sąd Najwyższy w wyroku z 20.03.2019 r.⁷, zgodnie z którym szczególnym zadaniem sędziów jest ocena społecznej szkodliwości przestępstwa w ramach przyjmowanej kwalifikacji prawnej, by czyny błahe zostały odróżnione od poważnych, a każdy z nich został odpowiednio ukarany. Nie każdy bowiem czyn zasługuje na to, by jego sprawca ponosił konsekwencje karnoprawne swojego zachowania. Z tej przyczyny w komentowanym przepisie wprowadzono warunek, by stopień społecznej szkodliwości był większy niż znikomy. Ocena taka powinna uwzględniać każdorazowo okoliczności danego stanu faktycznego i ce-

⁴ Por. V. Konarska-Wrzošek [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. I. Zgoliński, Warszawa 2021, s. 35.

⁵ I KZP 29/08, LEX nr 477671.

⁶ P 2/00, LEX nr 46370.

⁷ VI KA 3/19, LEX nr 2643291.

chowac się indywidualizacją. Na płaszczyźnie bowiem abstrakcyjnej realizacja znamion danego typu czynu zabronionego zawsze będzie się cechować stopniem społecznej szkodliwości wyższym niż znikomy, w przeciwnym bowiem przypadku przepis określający znamiona danego czynu zabronionego byłby w istocie przepisem pustym.

Wprowadzenie do ustawy określonego typu zabronionego oznacza, że z założenia zachowanie wyczerpujące jego znamiona jest zachowaniem społecznie szkodliwym w stopniu wyższym niż znikomy. Potrzeba ścigania danego czynu wynika właśnie z tego, że w ujęciu *in abstracto* cechuje się on określonym ładunkiem społecznej szkodliwości⁸. Pomimo tego konkretne okoliczności sprawy mogą prowadzić do wniosku, że w danym przypadku określone zachowanie nie jest karygodne i pomimo formalnego wyczerpania znamion czynu zabronionego nie powinno być kwalifikowane jako czyn zabroniony⁹. Dokonując tej oceny, należy stosować przepis art. 53 § 7 k.k.s., zgodnie z którym przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu zabronionego bierze się pod uwagę rodzaj i charakter zagrożonego lub naruszonego dobra, wagę naruszonego przez sprawcę obowiązku finansowego, wysokość uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej, sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego, jak również postać zamiaru, motywację sprawcy, rodzaj naruszonej reguły ostrożności i stopień jej naruszenia (por. szerzej komentarz do art. 53 k.k.s.).

Warto zauważyć, że warunek odpowiedniego stopnia społecznej szkodliwości odnosi się zarówno do przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych. W kontekście wykroczeń skarbowych jest to uregulowanie odmienne od zawartego w Kodeksie wykroczeń, zgodnie z którym (art. 1 § 1 k.w.) odpowiedzialności za wykroczenie podlega ten, kto popełnia czyn społecznie szkodliwy. Tym samym odpowiedzialność z tytułu popełnienia wykroczenia, w przeciwieństwie do odpowiedzialności z tytułu popełnienia wykroczenia skarbowego, nie jest uzależniona od osiągnięcia określonego stopnia społecznej szkodliwości, ale wystarczający jest jakikolwiek jej stopień, nawet znikomy.

- 4. Czyn karalny (zabroniony pod groźbą kary przez ustawę) i karygodny (o stopniu społecznej szkodliwości wyższym niż znikomy) musi również być czynem zawinionym.** W przepisie art. 1 § 3 k.k.s. wyrażono więc zasadę, iż nie ma przestępstwa bez winy (*nullum crimen, nulla contravention sine culpa*). Sam więc fakt postąpienia przez sprawcę w sposób sprzeczny z daną normą jest niewystarczający dla przypisania mu odpowiedzialności karnej. Jak zwrócono uwagę w doktrynie, wprowadzenie art. 1 § 3 k.k.s. powinno zmusić organ orzekający do zwrócenia większej uwagi niż dotychczas na tę istotną

⁸ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 32.

⁹ W literaturze wskazuje się, że przez pryzmat społecznej szkodliwości powinny być oceniane ewentualne przejawy tzw. obywatelskiego nieposłuszeństwa – L. Wilk [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. L. Wilk, J. Zagrodnik, Warszawa 2021, s. 18; zob. także wywody związane ze stanem wyższej konieczności A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Społeczna szkodliwość czynu w prawie karnym skarbowym – uwagi praktyczne*, PP 2008/6, s. 35.

kwestię w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe¹⁰. Konieczność przypisania sprawcy winy prowadzi również do konkluzji, że sprawcą przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego może być jedynie osoba fizyczna, albowiem tylko w odniesieniu do osoby fizycznej można rozważać kwestię przypisania zawinienia (aczkolwiek trzeba zaznaczyć, że na zasadach przewidzianych w kodeksie odpowiedzialność posiłkową związaną z czynem zabronionym osoby fizycznej mogą ponosić inne podmioty, np. osoba prawna¹¹). Przez pojęcie winy należy rozumieć ocenioną z punktu widzenia kryteriów społeczno-etycznych nieusprawiedliwioną wadliwość procesu decyzyjnego¹².

5. **Okolicznością wyłączającą winę jest zbyt młody wiek sprawcy, określony w art. 5 § 1 k.k.s. na 17 lat.** Osoba, która nie osiągnęła tego wieku, uznawana jest za niezdatną do należytego uświadomienia sobie swojego postępowania i pokierowania nim, a tym samym za niezdatną do poniesienia odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.
6. **Winę wyłącza także pozostawianie sprawcy w usprawiedliwionym błędnym przekonaniu, że zachodzi okoliczność wyłączająca bezprawność (błąd co do kontratypu, art. 10 § 3 k.k.s.)¹³, jak również w usprawiedliwionej nieświadomości jego karalności (błąd co do karalności, art. 10 § 4 k.k.s.)¹⁴.** Jak wskazano w doktrynie, **wyłączenie winy jest także funkcją usprawiedliwionego błędu co do ustawowego znamienia tworzącego typ modyfikowany, zob. art. 10 § 2 k.k.s.**¹⁵ Podnosi się, że funkcją błędu co do znamienia typu uprzywilejowanego jest redukcja, umniejszenie winy¹⁶.
7. **Odpowiedzialność na podstawie Kodeksu karnego skarbowego trzeba również – z uwagi na brak możliwości przypisania winy – wykluczyć w przypadku osoby, która z powodu choroby psychicznej, upośledzenia umysłowego lub innego zakłócenia czynności psychicznych nie mogła w czasie czynu rozpoznać jego znaczenia lub pokierować swoim postępowaniem (art. 11 § 1 k.k.s.).** Jak wskazuje się w literaturze, zdolność do przypisania sprawcy winy wynika ze stopnia rozwoju psychofizycznego (dojrzałość) i z braku zakłócenia uniemożliwiającego rozpoznanie znaczenia czynu lub pokierowanie swoim postępowaniem¹⁷. Podkreśla się, że człowiek dojrzały ma z reguły

¹⁰ K. Czichy, *Funkcja gwarancyjna prawa karnego skarbowego*, „Studia prawnicze KUL” 2016/2, s. 44; zob. również E. Puławska, *Pojęcie winy w Kodeksie karnym skarbowym a odpowiedzialność doradców podatkowych*, MoP 2002/3, s. 20 i n.

¹¹ Zob. wyrok NSA z 2.08.2005 r., I FSK 441/05, LEX nr 172972.

¹² Por. A. Zoll [w:] *Kodeks karny. Część ogólna*, t. I, cz. I, *Komentarz do art. 1–52*, red. W. Wróbel, A. Zoll, Warszawa 2016, s. 48.

¹³ Por. wyrok SN z 24.01.2019 r., IV KK 322/18, LEX nr 2610265.

¹⁴ Por. wyrok SN z 18.05.2018 r., III KK 426/17, LEX nr 2556098.

¹⁵ G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 274.

¹⁶ L. Wilk [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. L. Wilk, J. Zagrodnik, 2021, s. 69.

¹⁷ A. Zoll [w:] *Kodeks karny...*, t. I, cz. I, red. W. Wróbel, A. Zoll, 2016, s. 632.

możliwość rozpoznania znaczenia tego, co robi i pokierowania swoim postępowaniem. Ta możliwość jest fundamentem uczynienia człowiekowi zarzutu, że mógł zachować się zgodnie z wymaganiami normy prawnej. Nie wyłącza jednak winy ograniczona zdolność sprawcy do rozpoznania znaczenia czynu lub kierowania postępowaniem, choćby była ona ograniczona w stopniu znacznym (art. 11 § 2 k.k.s.). W takiej sytuacji – aczkolwiek stopień winy będzie umniejszony – sprawca nadal będzie podlegać odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

8. W literaturze wyrażono też pogląd, iż wina wyłączona jest także wtedy, gdy po stronie sprawcy nie zachodzi obiektywna zdolność do zachowania zgodnego z prawem¹⁸. W tym rozumieniu sprawca nie ponosi winy, jeżeli mimo dołożenia wszelkiej staranności wymaganej w danych okolicznościach nie jest w stanie zachować się zgodnie z normą (*impossibulum nulla obligatio est*)¹⁹.
9. **Podobnie jak w przypadku uregulowania Kodeksu karnego (art. 2 k.k.), tak również w Kodeksie karnym skarbowym przewidziano szczególne uwarunkowanie odpowiedzialności za skutkowy czyn zabroniony popełniony przez zaniechanie.** Zgodnie z art. 1 § 4 k.k.s., jeżeli do dokonania przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego wymagane jest nastąpienie określonego w kodeksie skutku, sprawca zaniechania podlega odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe tylko wtedy, jeżeli ciążył na nim prawny, szczególnie obowiązek zapobiegnięcia skutkowi.
10. **Na sprawcy czynu, o którym mowa w art. 1 § 4 k.k.s., musi zatem ciążyć prawny, szczególnie obowiązek zapobieżenia skutkowi.** Sprawcą skutkowego przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego popełnionego przez zaniechanie może być zatem wyłącznie osoba, która pełni funkcję gwaranta ochrony danego dobra. Osobę taką musi obciążać obowiązek prawny, a nie tylko obowiązek społeczny czy moralno-obyczajowy. Prawny, szczególnie obowiązek nie może być utożsamiany z obowiązkiem wynikającym z ogólnych – moralnych, życiowych czy też obyczajowych – zasad. Obowiązek ten musi wynikać z reguł prawnych, których źródłem – w odniesieniu do określonej osoby – jest treść aktu normatywnego, orzeczenie sądu, umowa czy też skonkretyzowana sytuacja faktyczna, w której w sposób jednoznaczny urzeczywistnia się wystąpienie po stronie tej osoby wymagania zapobieżenia powstaniu skutku stanowiącego znamię określonego czynu zabronionego²⁰.

¹⁸ G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 35; G. Łabuda, T. Razowski, *Głosa do postanowienia SN z dnia 27 marca 2003 r., I KZP 2/03*, Prok. i Pr. 2003/11, s. 129 i n.

¹⁹ Por. A. Wąsek, *Kodeks karny. Komentarz*, t. I, Art. 1–31, Gdańsk 1999, s. 43.

²⁰ Wyrok SA w Poznaniu z 9.02.2017 r., II AKa 114/16, LEX nr 2402478; podobnie wyrok SN z 19.07.2018 r., IV KK 371/17, LEX nr 2540120.

11. W orzecznictwie wskazano, że sprawca może podlegać odpowiedzialności za omawiany rodzaj czynu zabronionego również wskutek dobrowolnego przyjęcia na siebie funkcji gwaranta, co nie musi przybierać formy cywilnoprawnego kontraktu²¹. W literaturze podniesiono jednakże, iż trudno uznać, że podstawą przypisania skutku może być sama okoliczność faktyczna, z której jednoznacznie wynika, iż sprawca przyjmuje funkcję gwaranta²². Zgodnie z tym poglądem „(...) podstawą obowiązku gwaranta będzie przepis prawa [z ograniczeniami wynikającymi z zasady *nullum crimen (nulla contra-ventio) sine lege scripta* – przyp. aut.], orzeczenie sądowe oraz umowa”. W tym kontekście trzeba stwierdzić, że choć w pełni należy podzielić pogląd, iż funkcją znamienia „prawnego, szczególnego obowiązku” jest zawężenie pola karalności, to jednak nie wyklucza to tego, iż w konkretnych okolicznościach sprawy nie można wykluczyć rzeczywistego objęcia funkcji gwaranta, pomimo braku formalnego uregulowania tej kwestii.

Art. 2. [Czas popełnienia czynu zabronionego]

§ 1. Czyn zabroniony uważa się za popełniony w czasie, w którym nastąpiło zachowanie sprawcy, chyba że kodeks stanowi inaczej.

§ 2. Jeżeli w czasie orzekania obowiązuje ustawa inna niż w czasie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, stosuje się ustawę nową, jednakże należy stosować ustawę obowiązującą poprzednio, jeżeli jest względniejsza dla sprawcy.

§ 3. Niedopuszczalne jest stosowanie w części ustawy nowej i w części ustawy obowiązującej poprzednio.

§ 4. Jeżeli według nowej ustawy czyn zabroniony objęty orzeczeniem zagrożony jest karą, której górna granica jest niższa od kary orzeczonej, wymierzoną karę obniża się do górnej granicy ustawowego zagrożenia przewidzianego za taki czyn zabroniony w nowej ustawie; jeżeli nowa ustawa nie przewiduje możliwości zastosowania środka objętego orzeczeniem, to środka tego nie wykonuje się.

§ 5. Jeżeli według nowej ustawy czyn zabroniony objęty orzeczeniem nie jest już zagrożony karą pozbawienia wolności, wymierzoną karę pozbawienia wolności podlegającą wykonaniu zamienia się na karę grzywny, przyjmując jeden dzień kary pozbawienia wolności za równoważny dwóm stawkom dziennym kary grzywny.

§ 6. Jeżeli według nowej ustawy czyn zabroniony objęty orzeczeniem nie jest już zabroniony pod groźbą kary, skazanie ulega zatarciu z mocy prawa, a ukaranie uważa się za niebyłe.

1. W art. 2 k.k.s. uregulowano kwestię czasu popełnienia czynu zabronionego oraz reguły prawa intertemporalnego związane ze zmianami w prawie w okresie między popełnieniem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego a momentem, w którym

²¹ Wyrok SA w Katowicach z 12.05.2016 r., II AKa 121/16, LEX nr 2051548.

²² G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 38.

dochodzi do orzekania w przedmiocie odpowiedzialności za jego popełnienie, a także dotyczące przypadków, w których do zmiany ustawy dochodzi po wydaniu orzeczenia w danej sprawie.

2. **Zgodnie z art. 2 § 1 k.k.s. czyn zabroniony uważa się za popełniony w czasie, w którym nastąpiło zachowanie sprawcy**, chyba że kodeks stanowi inaczej. Brzmienie tego przepisu jest odmienne od jego odpowiednika w Kodeksie karnym. Zgodnie bowiem z art. 6 § 1 k.k. czyn zabroniony uważa się za popełniony w czasie, w którym sprawca działał lub zaniechał działania, do którego był obowiązany. Różnica ta ma jednak charakter wyłącznie leksykalny, ponieważ przez pojęcie „zachowanie” należy rozumieć zarówno działanie, jak i zaniechanie, jako dwie formy zachowania człowieka.
3. W przypadku **czynów zabronionych popełnianych przez określone działanie** momentem popełnienia czynu będzie określony punkt na linii czasu albo też określony przedział czasowy. Ten drugi przypadek będzie zachodził w przypadku **przestępstw (wykroczeń) trwałych**, charakteryzujących się utrzymywaniem się stanu sprzecznego z prawem przez pewien czas. **W przypadku czynów zabronionych popełnianych przez zaniechanie** czasem popełnienia czynu jest pierwszy moment, w którym sprawca nie mógł podjąć wymaganego działania, w którym nie mógł wywiązać się z ciążącego na nim obowiązku (dopóki istnieje taka możliwość, nie można mówić o naruszeniu obowiązku i tym samym o zaniechaniu).
4. **W przypadku czynu ciągłego** (art. 6 § 2 k.k.), polegającego na dopuszczeniu się przez sprawcę dwóch lub więcej zachowań podjętych w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru lub z wykorzystaniem takiej samej sposobności, wskazuje się najczęściej na moment popełnienia ostatniego zachowania składającego się na czyn ciągły, jako na czas popełnienia czynu ciągłego²³. Wyraża się jednak również stanowisko, że okres popełnienia czynu ciągłego to czas jego trwania, przedział czasowy jest wyznaczony przez początek pierwszego z zachowań oraz koniec ostatniego zachowania w przedziale czasowym²⁴. Zaznacza się jednak²⁵, że w przypadku czynu ciągłego składającego się z kilku działań czasem popełnienia przestępstwa, określonym dla instytucji przesądzających o określonych skutkach prawnych (np. przy przedawnieniu), będzie czas zakończenia ostatniego działania, zaś w przypadku kilku zaniechań – pierwszy moment, w którym sprawca nie miał już możliwości wypełnienia ciążącego na nim obowiązku określonego działania. Jak wskazano w wyroku SN z 14.01.2010 r.²⁶, skoro w Kodeksie karnym – co należy analogicznie odnieść do Kodeksu karnego skarbowego – jeden

²³ V. Konarska-Wrzošek [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. I. Zgoliński, 2021, s. 40; T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, 2009, s. 40; A. Wielgolewska [w:] A. Wielgolewska, A. Piaseczny, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 18.

²⁴ Zob. G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 42; P. Kardas [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 102.

²⁵ P. Kardas [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 249.

²⁶ V KK 235/09, LEX nr 577964.

czyn zabroniony stanowi jedno przestępstwo, a ma ono jeden termin przedawnienia, to nie ma normatywnej podstawy do ustalania terminów przedawnienia dla poszczególnych fragmentów tego czynu. Istotą przedawnienia jest to, że zrywa ono więź między przestępstwem a karą, a to zaś oznacza, iż jeżeli wystąpi przedawnienie karalności, to niedopuszczalne staje się wymierzenie jakiegokolwiek kary.

5. Słuszne jest stanowisko, iż w wypadku niedających się usunąć wątpliwości dotyczących czasu popełnienia czynu i stwierdzenia, że czyn mógł być popełniony w każdym czasie mieszczącym się w ustalonym okresie, reguła *in dubio pro reo* prowadzi do stwierdzenia, że termin przedawnienia biegnie od chwili stanowiącej początek tego okresu²⁷. Przy braku wskazania w opisie czynu ciągłego konkretnego dnia miesiąca (albo innego punktu czasowego), podanego w wyroku jako końcowy moment działania sprawcy, za czas popełnienia tego przestępstwa należy uznać ostatni dzień tego miesiąca²⁸.
6. W wyroku z 29.09.2009 r.²⁹ Sąd Najwyższy wskazał, że jeżeli sprawca czynu zabronionego niewymienionego w art. 10 § 2 k.k. **część zachowań składających się na czyn ciągły zrealizował jako nieletni**, a pozostałe zachowania po ukończeniu 17 lat, to ponosi odpowiedzialność karną tylko za te zachowania, których dopuścił się po osiągnięciu tego wieku. Stanowisko to należy analogicznie odnieść do art. 5 k.k.s.
7. **Zasadą jest, że do czynu stosuje się ustawę nową.** Jednakże ma to miejsce tylko wówczas, jeżeli ustawa nowa będzie dla sprawcy neutralna lub korzystniejsza. W art. 2 § 2 k.k.s. przewidziano bowiem nakaz stosowania ustawy względniejszej. Jeżeli ustawa nowa jest dla sprawcy niekorzystna, wówczas stosuje się ustawę obowiązującą w czasie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego albo też obowiązującą później, a przed wejściem w życie przepisów obowiązujących w czasie orzekania (o ile to te przepisy – ustawy pośredniej – obowiązujące między czasem popełnienia czynu a czasem orzekania są dla sprawcy względniejsze). Potrzebę zbadania przez sąd, czy ustawy wcześniejsze nie były dla skazanego względniejsze, podkreślił np. Sąd Najwyższy w postanowieniu z 24.01.2008 r.³⁰, w którym wskazano także na wysokość minimalnego wynagrodzenia jako okoliczność, którą należy uwzględnić przy ocenie tego, która z ustaw jest względniejsza w kontekście pojęcia małej wartości w rozumieniu art. 53 § 14 k.k.s. Odmienne wskazano w wyroku SN z 29.11.2017 r.³¹, gdzie stwierdzono, że wzrost minimalnego wynagrodzenia za pracę nie stanowi zmiany ustawy obowiązującej do zastosowania normy z art. 2 § 2 k.k.s.

²⁷ Wyrok SN z 4.12.2007 r., IV KK 281/07, LEX nr 341867.

²⁸ Postanowienie SN z 27.09.2011 r., III KK 89/11, LEX nr 1124779.

²⁹ III KK 105/09, LEX nr 529596.

³⁰ V KK 218/07, LEX nr 370297.

³¹ V KK 229/17, LEX nr 2416432.

8. **Ocena tego, która z ustaw jest względniejsza dla sprawcy, musi być kompleksowa i konkretna.** Po pierwsze, niezbędne jest poddanie analizie całości przepisów, które mogą znaleźć zastosowanie w sytuacji danego sprawcy. Przez pojęcie „ustawa” rozumie się całokształt stanu prawnego obowiązującego w danym momencie³². Sąd Najwyższy wskazał, że art. 2 § 2 k.k.s. dotyczy także zmiany w aktach finansowych, których naruszenie daje podstawę do karania za czyn określony w Kodeksie karnym skarbowym³³. Po drugie, analiza ta powinna być przeprowadzana w odniesieniu do konkretnych okoliczności danej sprawy, stanowiąc analizę zindywidualizowaną. Nie jest dopuszczalne stosowanie w części ustawy nowej, a w części ustawy poprzednio obowiązującej (art. 2 § 3 k.k.s.).
9. Szczególne zasady postępowania zawarto w § 4–6 komentowanego przepisu. Dotyczą one sytuacji, w której doszło do **modyfikacji przepisów już po tym, jak zostało wydane prawomocne orzeczenie w danej sprawie.**
10. **Jeżeli według nowej ustawy czyn zabroniony objęty orzeczeniem zagrożony jest karą, której górna granica jest niższa od kary orzeczonej,** wówczas wymierzona kara podlega obniżeniu do górnej granicy ustawowego zagrożenia przewidzianego za taki czyn w owej nowej ustawie.
11. **Jeżeli według nowej ustawy nie ma możliwości orzeczenia środka,** który został orzeczony wobec sprawcy, środek ten nie podlega wykonaniu.
12. **Jeżeli w nowej ustawie doszło do wyeliminowania kary pozbawienia wolności z katalogu kar,** które można wymierzyć za dany czyn, wówczas orzeczona kara tego rodzaju podlega zamianie na karę grzywny. Jeden dzień kary pozbawienia wolności odpowiada dwóm stawkom dziennym grzywny.
13. **Depenalizacja** czynu zabronionego, który był przedmiotem orzeczenia, skutkuje zatarciem skazania z mocy prawa i uznaniem ukarania za niebyłe (art. 2 § 6 k.k.s.). W takiej sytuacji niedozwolone jest kontynuowanie wykonywania kary lub środka rozpoczęte przed wejściem w życie przepisów ustawy nowej.

Art. 3. [Miejsce popełnienia czynu zabronionego]

§ 1. Czyn zabroniony uważa się za popełniony w miejscu, w którym nastąpiło zachowanie sprawcy, albo gdzie skutek stanowiący znamię czynu zabronionego nastąpił lub według zamiaru sprawcy miał nastąpić.

³² G. Bogdan [w:] G. Bogdan, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 18.

³³ Wyrok z 27.06.2003 r., III KK 202/03, LEX nr 78831.

§ 2. Przepisy kodeksu stosuje się do sprawcy, który popełnił czyn zabroniony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jak również na polskim statku wodnym lub powietrznym, chyba że kodeks stanowi inaczej.

§ 3. Niezależnie od przepisów obowiązujących w miejscu popełnienia przestępstwa skarbowego, przepisy kodeksu stosuje się także do obywatela polskiego oraz cudzoziemca w razie popełnienia za granicą przestępstwa skarbowego skierowanego przeciwko istotnym interesom finansowym państwa polskiego.

§ 3a. Niezależnie od przepisów obowiązujących w miejscu popełnienia przestępstwa skarbowego, przepisy kodeksu stosuje się także do obywatela polskiego w razie popełnienia za granicą przestępstwa skarbowego określonego w rozdziale 6 i 7 działu II tytułu I, skierowanego przeciwko interesom finansowym Wspólnot Europejskich.

§ 4. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe określone w rozdziale 7 są karalne także w razie popełnienia ich za granicą, jeżeli zostały ujawnione w wyniku czynności kontrolnych przeprowadzonych tam przez polski organ celny lub inny organ uprawniony na podstawie umów międzynarodowych; przepis stosuje się odpowiednio, jeżeli wykroczenie skarbowe określone w art. 106e, art. 106f i art. 106h popełnione zostało za granicą.

§ 5. Przepisy kodeksu stosuje się także do obywateli polskich oraz cudzoziemców, którzy przebywając na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nakłaniają lub udzielają pomocy do popełnienia za granicą przestępstwa skarbowego skierowanego przeciwko interesom finansowym Wspólnot Europejskich, określonego w rozdziale 6 i 7 działu II tytułu I.

1. Podstawowa zasada dotycząca miejsca popełnienia przestępstwa została wyrażona w art. 3 § 1 k.k.s. i jest określana **zasadą wszędobylstwa, wielomiejscowości**³⁴. Wskazuje się, że przepis ten wyraża również zasadę równowartości działania i skutku³⁵.
2. Czy zabroniony jest zgodnie z powyższą zasadą popełniony:
 - w miejscu, w którym nastąpiło zachowanie sprawcy, albo
 - gdzie skutek stanowiący znamię czynu zabronionego nastąpił lub
 - gdzie skutek według zamiaru sprawcy miał nastąpić.

Lokalizacje te mają równorzędne znaczenie prawnokarne³⁶. Miejsc popełnienia czynu może być więc kilka³⁷. Sytuacja taka ma miejsce także w przypadku czynów ciągłych (art. 6 § 2 k.k.s.) oraz przestępstw i wykroczeń trwałych³⁸.

³⁴ G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 51; V. Konarska-Wrzesek [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. I. Zgoliński, 2021, s. 52; L. Wilk [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. L. Wilk, J. Zagrodnik, 2021, s. 30.

³⁵ G. Skowronek, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 19.

³⁶ V. Konarska-Wrzesek [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. I. Zgoliński, 2021, s. 52.

³⁷ P. Kozłowska-Kalisz [w:] *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*, red. M. Mozgawa, LEX 2023, art. 6, teza nr 10.

³⁸ V. Konarska-Wrzesek [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. I. Zgoliński, 2021, s. 52–53.

3. Zasadą jest, że przepisy Kodeksu karnego skarbowego znajdują zastosowanie do sprawcy, który popełnił przestępstwo na terytorium Polski (**zasada terytorialności**), jak również na polskim statku wodnym lub powietrznym (**zasada bandery**), chyba że kodeks stanowi inaczej. W takim przypadku odpowiedzialności na podstawie przepisów karnych skarbowych podlegają zarówno obywatele polscy, jak i cudzoziemcy (o ile zastosowania nie znajdują przepisy szczególne w zakresie immunitetów³⁹). Już w tym miejscu należy zwrócić uwagę, że w kontekście art. 3 § 2 k.k.s. za *superfluum* ustawowe należy uznać § 5 tego przepisu, zgodnie z którym przepisy kodeksu stosuje się także do obywateli polskich oraz cudzoziemców, którzy przebywając na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nakłaniają lub udzielają pomocy do popełnienia za granicą przestępstwa skarbowego skierowanego przeciwko interesom finansowym Wspólnot Europejskich, określonego w rozdziale 6 i 7 działu II tytułu I k.k.s. Mając na uwadze, że miejscem popełnienia przestępstwa pomocnictwa lub podżegania jest terytorium Polski, stosowanie przepisów Kodeksu karnego skarbowego wynika już z treści art. 3 § 2 k.k.s.⁴⁰
4. **Jako terytorium Polski należy rozumieć obszar wyznaczony granicą państwową.** Zgodnie z art. 1 u.o.g.p. granicą Rzeczypospolitej Polskiej jest powierzchnia pionowa przechodząca przez linię graniczną, oddzielająca terytorium państwa polskiego od terytoriów innych państw i od morza pełnego. Granica państwowa rozgranicza również przestrzeń powietrzną, wody i wnętrze ziemi. Zgodnie z art. 2 u.o.g.p. przebieg granicy państwowej na lądzie oraz rozgraniczenia morskich wód wewnętrznych i morza terytorialnego z państwami sąsiednimi są określone w umowach międzynarodowych, zawartych przez Rzeczpospolitą Polską. Zgodnie zaś z art. 3 u.o.g.p. granica państwowa na morzu przebiega w odległości 12 mil morskich od linii podstawowej, określonej w odrębnych przepisach, lub po zewnętrznej granicy red włączonych do morza terytorialnego.
5. Zgodnie z art. 53 § 9 k.k.s. w rozumieniu kodeksu zasada terytorialności obejmuje również znajdującą się poza morzem terytorialnym wyłączną strefę ekonomiczną, w której Rzeczpospolita Polska na podstawie prawa wewnętrznego i zgodnie z prawem międzynarodowym wykonuje prawa odnoszące się do badania i eksploatacji dna morskiego i jego podglebia oraz ich zasobów naturalnych.
6. W kontekście zasady bandery należy zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 53 § 10 k.k.s. za statek wodny uważa się także stałą platformę umieszczoną na szelfie kontynentalnym.
7. **W art. 3 § 3 k.k.s. wyrażono zasadę przedmiotową obostrzoną.** Obywatel polski oraz cudzoziemiec odpowiadają na podstawie przepisów Kodeksu karnego skarbowego w razie popełnienia za granicą przestępstwa skarbowego (a więc nie wykroczenia skarbo-

³⁹ Zob. szerzej V. Konarska-Wrzošek [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. I. Zgoliński, 2021, s. 55–55.

⁴⁰ Tak również G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 53–54.

wego), skierowanego przeciwko istotnym interesom finansowym państwa polskiego. Odpowiedzialność ta jest niezależna od przepisów obowiązujących w miejscu popełnienia czynu.

8. Zgodnie z art. 53 § 1 k.k.s. przestępstwo skarbowe skierowane przeciwko istotnym interesom finansowym państwa polskiego, o którym mowa w art. 3 § 3 k.k.s., jest to takie przestępstwo skarbowe, które zagraża Skarbowi Państwa (ale już nie jednostce samorządu terytorialnego) powstaniem uszczerbku finansowego w wysokości co najmniej dziesięciokrotności wielkiej wartości.
9. Już tylko obywatel polski (nie cudzoziemiec) odpowiada na podstawie Kodeksu karnego skarbowego, niezależnie od przepisów obowiązujących w miejscu popełnienia przestępstwa skarbowego (a więc nie wykroczenia skarbowego), za czyn określony w rozdziale 6 i 7 działu II tytułu I k.k.s., skierowanego przeciwko interesom finansowym Wspólnot Europejskich (tj. rozdziałów penalizujących odpowiednio przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji oraz przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami). Stanowi o tym art. 3 § 3a k.k.s.
10. **Przez pojęcie interesów Wspólnot Europejskich rozumie się wszelkie środki finansowe znajdujące się po stronie dochodów i wydatków budżetu finansowego Wspólnot⁴¹.** W przeciwieństwie do wskazanego w art. 3 § 3 k.k.s. warunku, by interesy finansowe (na gruncie art. 3 § 3 k.k.s. interesy państwa polskiego, a więc Skarbu Państwa, zob. także art. 53 § 11 k.k.s.) były istotne, w przypadku interesów Wspólnot Europejskich nie mają znaczenia skala, wymiar czy istotność tych interesów.
11. Zgodnie z § 4 komentowanego przepisu przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami (rozdział 7 k.k.s.), jak również wykroczenia przeciwko obrotowi dewizowemu określone w art. 106e, 106f i 106h k.k.s. są karalne także w razie ich popełnienia za granicą, jeżeli zostały ujawnione w wyniku czynności kontrolnych, które zostały za granicą przeprowadzone przez polski organ celny lub inny organ uprawniony na podstawie umów międzynarodowych. **Przepis ten znajduje zastosowanie zarówno do obywateli polskich, jak i cudzoziemców.** Jak zauważa się w doktrynie, uregulowanie to ma przede wszystkim wymiar praktyczny, co pozwala na dokonywanie kontroli celnych i dewizowych bez wstrzymywania płynności ruchu na granicy⁴².

⁴¹ L. Wilk [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. L. Wilk, J. Zagrodnik, 2021, s. 32; G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 53.

⁴² V. Konarska-Wrzošek [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. I. Zgoliński, 2021, s. 57.

Art. 4. [Umyślność i nieumyślność]

§ 1. Przepęstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe można popełnić umyślnie, a także nieumyślnie, jeżeli kodeks tak stanowi.

§ 2. Czyn zabroniony popełniony jest umyślnie, jeżeli sprawca ma zamiar jego popełnienia, to jest chce go popełnić albo przewidując możliwość jego popełnienia, na to się godzi.

§ 3. Czyn zabroniony popełniony jest nieumyślnie, jeżeli sprawca nie mając zamiaru jego popełnienia, popełnia go jednak na skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, mimo że możliwość popełnienia tego czynu przewidywał albo mógł przewidzieć.

1. Przepisy art. 4 k.k.s. dotyczą strony podmiotowej czynów zabronionych, które mogą być popełnione umyślnie lub nieumyślnie. Elementy strony psychicznej są bowiem elementami znamion czynu zabronionego, a nie elementami kształtującymi winę⁴³.
2. **Czyn zabroniony jest popełniony umyślnie, wówczas gdy sprawca ma zamiar jego popełnienia.** Zamiar jest określonym nastawieniem psychicznym sprawcy do czynu, faktem psychologicznym⁴⁴. Na gruncie pojęcia zamiaru można wyróżnić dwie jego płaszczyzny: intelektualną i woluntatywną. Na płaszczyźnie intelektualnej sprawca musi być świadomy wszystkich tych okoliczności, które składają się na znamiona typu czynu zabronionego. Natomiast na płaszczyźnie woluntatywnej konieczne jest, by sprawca świadomy możliwości realizacji określonego stanu rzeczy podjął decyzję o jego zrealizowaniu⁴⁵. Zamiar podlega takiemu samemu dowodzeniu jak okoliczności ze sfery przedmiotowej. W żadnym wypadku nie można poprzestać na swoistym automatyzmie i wywodzeniu istnienia umyślności z wypełnienia znamion strony przedmiotowej czynu zabronionego⁴⁶.
3. **Wyróżnia się dwie postacie zamiaru: zamiar bezpośredni i zamiar ewentualny (wynikowy).** Zamiar bezpośredni charakteryzuje się, na płaszczyźnie intelektualnej, świadomością popełniania określonego czynu. Sprawca w takiej sytuacji wie, że realizuje określone zachowanie, przy czym nie chodzi o to, by miał świadomość dokładnych pojęć, jakimi posłużył się ustawodawca, lecz świadomość występowania w rzeczywistości de-sygnatów tych pojęć⁴⁷. Nie należy tego utożsamiać ze świadomością bezprawności czy karalności, które to kwestie mogą się okazać relewantne w kontekście art. 10 k.k.s. Na płaszczyźnie woluntatywnej zamiar bezpośredni cechuje się wolą sprawcy, by popełnić

⁴³ G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 56.

⁴⁴ Zob. postanowienie SN z 22.12.2006 r., II KK 92/06, LEX nr 324669.

⁴⁵ Zob. A. Zoll [w:] *Kodeks karny...*, t. I, cz. I, red. W. Wróbel, A. Zoll, 2016, s. 150.

⁴⁶ Zob. postanowienie SN z 23.05.2002 r., V KKN 426/00, LEX nr 53330; zob. także R. Pioterczak, *Znaczenie uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24.05.2021 r., I FPS 1/21, dla praktyki prowadzenia spraw podatkowych*, PP 2021/10, s. 14.

⁴⁷ Tak W. Wróbel, A. Zoll, *Polskie prawo karne. Część ogólna*, Kraków 2010, s. 207.

uświadamiany sobie czyn. Sprawca chce ten czyn popełnić. Z kolei w przypadku zamiaru ewentualnego (wynikowego) sprawca na płaszczyźnie intelektualnej przewiduje możliwość popełnienia czynu, zaś na płaszczyźnie woluntatywnej na popełnienie tego czynu się godzi.

4. Zasadą jest, że przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe mogą być popełnione umyślnie. Natomiast **wyłącznie gdy kodeks tak stanowi, czyny te mogą zostać popełnione nieumyślnie.**
5. **Nieumyślność charakteryzuje się brakiem zamiaru.** Sprawca nie ma świadomości, że popełnia określony czyn. Kluczowe jest w takiej sytuacji ustalenie, czy sprawca zachował wymaganą w danych okolicznościach ostrożność. Jeżeli tak, wówczas nie będzie można przypisać mu zachowania nieumyślnego. Jeśli jednak tej ostrożności nie zachował, wówczas można mówić o nieumyślności, o ile możliwość popełnienia czynu była dla sprawcy przewidywalna. Konieczne jest wykazanie, że sprawca przewidywał możliwość popełnienia czynu (choć go popełnić nie chciał ani się na jego popełnienie nie godził) albo mógł ją przewidzieć. W pierwszym przypadku mówi się o tzw. **świadomej nieumyślności**, w drugim zaś o **nieświadomej nieumyślności**.
6. **Reguły ostrożności nie są ustalane w oderwaniu od określonej sytuacji faktycznej, lecz muszą być dostosowane do aktualnie występujących warunków, z kolei „dane okoliczności” wyznaczane są przez kwalifikacje działającego podmiotu, używane przy dokonywanej czynności narzędzia oraz sposób przeprowadzenia czynności**⁴⁸. Ocena zachowania pod kątem naruszenia reguły wobec określonego dobra prawnego wymaga zarówno uwzględnienia warunków działania sprawcy, jak i tego, czy do spowodowania określonego w ustawie skutku doszło w następstwie niezachowania wymaganej w danych okolicznościach ostrożności⁴⁹. Sąd Najwyższy podkreślił⁵⁰, że nie każde naruszenie reguł ostrożności pozwala na przypisanie sprawcy tego naruszenia popełnienia czynu zabronionego. Możliwość przypisania sprawcy skutków czynu obejmuje jedynie normalne, a nie wykraczające poza możliwość przewidywania, następstwa jego zachowania. Następstwa te muszą pozostawać w związku z zawinionym naruszeniem tych reguł ostrożności, które w konkretnym układzie sytuacyjnym wywołało stan niebezpieczeństwa dla określonego dobra prawnego. W literaturze wskazano, że stwierdzenie naruszenia reguł ostrożności w przypadku przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych nie powinno najczęściej nastroczać trudności z uwagi na fakt, iż przeważnie chodzi o reguły mające rangę normatywną⁵¹.

⁴⁸ Wyrok SN z 18.02.2016 r., WA 9/15, LEX nr 1991158.

⁴⁹ Wyrok SN z 28.02.2014 r., SNO 43/13, LEX nr 1441476.

⁵⁰ Wyrok SN z 2.08.2001 r., II KKN 63/99, LEX nr 51381.

⁵¹ G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 58.

7. **W praktyce niejednokrotnie problemem będzie ocena, czy zachowaniu sprawcy towarzyszyła umyślność w zamiarze ewentualnym, czy też działał on w ramach świadomej nieumyślności.** Często pomocna będzie w takich przypadkach analiza tego, na ile możliwość popełnienia danego czynu była widoczna oraz w jakim stopniu sprawca starał się przeciwdziałać zrealizowaniu takiego czynu. Im bardziej prawdopodobne popełnienie czynu, tym większej aktywności sprawcy zmierzającej do zapobieżenia jego wystąpieniu należy wymagać, by móc przyjąć, że nie towarzyszyła mu umyślność, lecz że jedynie przewidywał on możliwość popełnienia czynu, nie mając jednak zamiaru jego popełnienia. Jak zauważono w doktrynie, odpowiedź na pytanie, czy i jak bardzo sprawca powinien chcieć uniknięcia negatywnego skutku, który postrzega jako potencjalny rezultat swego nieostrożnego zachowania, będzie zależeć od stopnia prawdopodobieństwa, z jakim przewiduje on jego wystąpienie⁵².

Art. 5. [Wiek nieletniego a kara]

§ 1. Na zasadach określonych w kodeksie odpowiada ten tylko, kto popełnia czyn zabroniony po ukończeniu lat 17, chyba że przepis ustawy stanowi inaczej.

§ 2. W stosunku do sprawcy, który popełnił przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe po ukończeniu lat 17, lecz przed ukończeniem lat 18, sąd zamiast kary lub środka karnego stosuje środki wychowawcze, lecznicze albo poprawcze przewidziane dla nieletnich, jeżeli okoliczności sprawy oraz stopień rozwoju sprawcy, jego właściwości i warunki osobiste za tym przemawiają.

1. Odpowiedzialność na zasadach przewidzianych w Kodeksie może ponosić, co do zasady osoba, która popełnia czyn zabroniony po ukończeniu 17 lat, chyba że ustawa stanowi inaczej. Takie odmienne uregulowanie znajduje się w § 2 komentowanego przepisu, natomiast ustawa nie przewiduje szczególnych uregulowań w tym zakresie w innych przepisach kodeksu, szczególnie w jego części szczególnej, w której zawarte są poszczególne typy przestępstw i wykroczeń skarbowych (z tym zastrzeżeniem, że w art. 12 § 3 k.k.s. przewidziano szczególną dyrektywę wymiaru kary wobec sprawców młodocianych; co do pojęcia „młodociany” zob. art. 53 § 19 k.k.s.). Osoby, które nie ukończyły 17 lat, mogą również odpowiadać na podstawie ustawy z 9.06.2022 r. o wspieraniu i resocjalizacji nieletnich⁵³.
2. Zgodnie z art. 5 § 2 k.k.s. w stosunku do sprawcy, który popełnił przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe po ukończeniu lat 17, lecz przed ukończeniem lat 18, sąd zamiast kary lub środka karnego stosuje środki wychowawcze, lecznicze albo poprawcze

⁵² J. Giezek, *Przewidywanie czynu zabronionego oraz zamiar jego uniknięcia jako podmiotowe elementy świadomej nieumyślności* [w:] *Nauki penalne wobec szybkich przemian socjokulturowych. Księga jubileuszowa profesora Mariana Filara*, t. I, red. A. Adamski, J. Bojarski, P. Chrzczonowicz, M. Leciak, Toruń 2012, s. 153.

⁵³ Dz.U. z 2022 r. poz. 1700 ze zm.

przewidziane dla nieletnich, jeżeli okoliczności sprawy oraz stopień rozwoju sprawcy, jego właściwości i warunki osobiste za tym przemawiają.

3. Kodeks wprowadza także kategorię młodocianego, tj. osoby, która w czasie popełnienia czynu zabronionego nie ukończyła 21 lat i w czasie orzekania w pierwszej instancji 24 lat (por. art. 53 § 19 k.k.s.). Zgodnie z art. 12 § 3 k.k.s. wymierzając karę, środek karny lub inny środek młodocianemu albo nieletniemu, sąd kieruje się przede wszystkim tym, aby sprawcę wychować. Ponadto, zgodnie z art. 20 § 2 k.k.s. w zw. z art. 61 § 1 k.k., sąd może wobec młodocianego zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary.
4. Jak wskazał Sąd Najwyższy w wyroku z 29.09.2009 r.⁵⁴, w przypadku czynu ciągłego, gdy sprawca część zachowań składających się na czyn ciągły zrealizował przed ukończeniem 17 lat, to ponosi odpowiedzialność karną tylko za te zachowania, których dopuścił się po osiągnięciu tego wieku. Z poglądem tym należy się zgodzić, albowiem nie sposób rozciągać odpowiedzialności mającej swe źródło w pewnej fikcji prawnej, jaką tworzy czyn ciągły, na zachowania sprawcy podjęte w czasie, gdy z uwagi na wiek (a więc brak możliwości właściwego pokierowania swoim postępowaniem, właściwego rozpoznania norm) nie można mu przypisać odpowiedzialności za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe.

Art. 6. [Jedność czynu]

§ 1. Ten sam czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo skarbowe albo tylko jedno wykroczenie skarbowe.

§ 2. Dwa lub więcej zachowań, podjętych w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru lub z wykorzystaniem takiej samej sposobności, uważa się za jeden czyn zabroniony; w zakresie czynów zabronionych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej za krótki odstęp czasu uważa się okres do 6 miesięcy.

1. Komentowany przepis wyraża w § 1 zasadę, że ten sam czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo skarbowe albo tylko jedno wykroczenie skarbowe (zob. w kontekście zbiegu idealnego czynów zabronionych komentarz do art. 8 k.k.s.). Z kolei w § 2 uregulowano tzw. czyn ciągły różniący się w swojej konstrukcji od czynu ciągłego w rozumieniu art. 12 k.k.
2. **Przez pojęcie „czyn” należy rozumieć zachowanie człowieka, które przybiera postać działania albo zaniechania.** Podkreśla się, że o jedności czynu czy też wielości czynów nie decyduje ani liczba wywołanych skutków, ani liczba naruszonych norm prawnych,

⁵⁴ III KK 105/09, LEX nr 529596.

lecz jedynie liczba wyodrębnionych zachowań, a także różnice w motywacji sprawcy w odniesieniu do poszczególnych działań czy zaniechań⁵⁵.

3. **Czyn ciągły** jest szczególną postacią czynu. Prowadzi on do przyjęcia popełnienia przez sprawcę jednego czynu pomimo fizycznej wielości zachowań (fikcja prawna). Istota czynu ciągłego polega na karnoprawnym wartościowaniu nie poszczególnych zachowań, lecz ich sumy⁵⁶.
4. **Czyn ciągły charakteryzuje się podjęciem przez sprawcę więcej niż jednego zachowania.** Zachowania te mogą być pojedynczo prawnie irrelewantne, a łącznie – realizować znamiona jakiegoś typu czynu zabronionego⁵⁷. Mogą one również, gdyby oceniać je indywidualnie, stanowić wykroczenia skarbowe, łącznie jednak – prowadzić do popełnienia przestępstwa skarbowego w czynie ciągłym.
5. **Zachowania sprawcy muszą być podjęte w krótkich odstępach czasu.** Chodzi tu o odstęp między poszczególnymi zachowaniami sprawcy, nie zaś pierwszym i ostatnim zachowaniem składającym się na czyn ciągły. W judykaturze prezentowane są różne poglądy co do tego, jakie okresy spełniają warunek krótkich odstępów czasu. W postanowieniu SN z 9.03.2006 r.⁵⁸ wskazano, że nawet kilkumiesięczne przedziały czasowe pomiędzy kolejnymi zachowaniami sprawcy czynu ciągłego mogą być w określonych okolicznościach traktowane jako „krótkie odstępy czasu”⁵⁹. W postanowieniu SN z 18.09.2003 r.⁶⁰ stwierdzono z kolei, że wymóg popełnienia zachowań w wyniku z góry powziętego zamiaru oraz jednoczynowa koncepcja przestępstwa ciągłego wskazują na to, iż „krótkie odstępy czasu” to przedział obejmujący najwyżej kilkanaście dni. Natomiast w postanowieniu z 27.02.2002 r.⁶¹ **Sąd Najwyższy wywiódł, że związek istniejący między zachowaniami może być różny. Raz będzie bardzo ścisły, a raz odległy. Stwierdził, że im bardziej ścisły będzie związek między poszczególnymi zdarzeniami, tym dłuższy może być czas przedzielający kolejno po sobie następujące zachowania. I odwrotnie, im związek ów będzie luźniejszy, tym okres dzielący dane zachowania powinien być krótszy. Sąd Najwyższy wskazał również, że w sytuacji, gdy poszczególne zachowania łączy szczególnie silna więź, przyjęcia czynu ciągłego nie wyklucza nawet przekraczająca kilka miesięcy przerwa między kolejnymi zachowaniami. Ten ostatni pogląd należy uznać za przekonujący.** Jednocześnie zasadnie podniesiono w doktrynie⁶², że konieczne jest uwzględnienie szczególnego uregulowania zawartego

⁵⁵ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, 2009, s. 54; zob. również G. Skowronek, *Kodeks karny skarbowy...*, 2020, s. 24.

⁵⁶ F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, t. II, Art. 54–191 k.k.s., Kraków 2006, s. 159.

⁵⁷ W. Wróbel, A. Zoll [w:] *Polskie prawo karne...*, s. 290.

⁵⁸ V KK 271/05, LEX nr 181326.

⁵⁹ Zob. również wyrok SN z 8.01.2014 r., IV KK 255/13, LEX nr 1428992.

⁶⁰ III KK 159/02, LEX nr 81203.

⁶¹ II KKN 410/00, LEX nr 567768.

⁶² P. Kardas [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 96–97.

w art. 6 § 2 zdanie drugie k.k.s. Zgodnie z jego treścią **w zakresie czynów zabronionych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publiczno-prawnej za krótki odstęp czasu uważa się okres do 6 miesięcy**. Wskazano w tym kontekście, że z uwagi na tę część komentowanego przepisu konieczna jest węższa wykładnia warunku opisanego jako zachowanie „w krótkich odstępach czasu” w odniesieniu do pozostałych deliktów skarbowych, a więc taka, w której uzasadniający przyjęcie czynu ciągłego odstęp pomiędzy poszczególnymi zachowaniami będzie krótszy niż wskazane wyjątkowo w art. 6 § 2 k.k.s. 6 miesięcy⁶³.

6. Zachowania sprawcy podejmowane w krótkich odstępach czasu muszą być rezultatem wykonania **tego samego zamiaru** lub nastąpić **z wykorzystaniem takiej samej sposobności**.
7. W przeciwieństwie więc do art. 12 § 1 k.k. **w przypadku czynu ciągłego, w rozumieniu art. 6 § 2 k.k.s., zachowaniom sprawcy nie musi towarzyszyć z góry powzięty zamiar**. Należy uznać, że poszczególne zachowania sprawcy mogą być podejmowane w zamiarze odnawiającym się każdorazowo, pojawiającym się sukcesywnie, o ile jest to taki sam zamiar⁶⁴. Podnosi się, że podjęcie zachowań w wykonaniu tego samego zamiaru oznacza, że każde zachowanie ma miejsce w wykonaniu zamiaru identycznego, w wykonaniu którego są podejmowane wszystkie pozostałe⁶⁵.
8. Czyn ciągły może mieć również miejsce wówczas, gdy poszczególne zachowania sprawcy będą następowały z wykorzystaniem takiej samej (nie tej samej) sposobności. **Przez pojęcie takiej samej sposobności należy rozumieć użycie takiej samej sprzyjającej okoliczności dla osiągnięcia jakiegoś celu, zysku**⁶⁶. Powinny to być okoliczności towarzyszące realizacji znamion, jakkolwiek w tych znamionach niewystępujące⁶⁷. Wskazano, że wykorzystanie tej samej sposobności oznacza w perspektywie deliktów skarbowych sytuację określającą np. warunki powstania i wypełnienia okresowych zobowiązań finansowych⁶⁸.
9. Brak wymogu istnienia po stronie sprawcy z góry powziętego zamiaru i możliwość porzucenia na spełnieniu przez niego warunku wykorzystania takiej samej sposobności

⁶³ P. Kardas [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 97; T. Grzegorzczuk, *Czyn ciągły i ciąg przestępstw w znowelizowanym Kodeksie karnym skarbowym*, „Palestra” 2006/3–4, s. 11.

⁶⁴ P. Kardas [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 88.

⁶⁵ J. Kluza, Ł. Juszczak, *Problematyka tożsamości i wielości czynów w odniesieniu do przestępstwa nielegalnego urządzania gier hazardowych na automatach*, Prok. i Pr. 2019/10, s. 89.

⁶⁶ Zob. M. Zacharski, *Czy konstrukcja czynu ciągłego w Kodeksie karnym skarbowym obejmuje zachowania nieumyślne?*, „Palestra” 2017/7–8, s. 21, który wskazuje, że powinna to być okoliczność identyczna.

⁶⁷ J. Giezek, P. Kardas, *Nowe uregulowania ciągłości popełnienia przestępstwa i wykroczenia (art. 12 § 2 kodeksu karnego i art. 10a kodeksu wykroczeń)*, „Palestra” 2019/1–2, s. 50.

⁶⁸ P. Kardas [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 91.

skutkują konkluzj, że **czyn ciągły w rozumieniu art. 6 § 2 k.k.s. może dotyczyć również zachowa nieumyślnych, w przeciwnieństwie do sytuacji na gruncie art. 12 k.k.**⁶⁹

Art. 7. [Kumulatywny zbieg przepisów]

§ 1. Jeżeli ten sam czyn wyczerpuje znamiona określone w dwoch albo więcej przepisach kodeksu, przypisuje się tylko jedno przestępstwo skarbowe lub tylko jedno wykroczenie skarbowe na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów.

§ 2. W wypadku określonym w § 1 sąd wymierza karę na podstawie przepisu przewidującego karę najsurowszą, a jeżeli zbiegające się przepisy przewidują zagrozenia takie same – na podstawie przepisu, którego znamiona najpełniej charakteryzują czyn sprawcy. Nie stoi to na przeszkodzie orzeczeniu także innych środków przewidzianych w kodeksie na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów.

1. W art. 7 § 1 k.k.s. uregulowano tzw. kumulatywny zbieg przepisów. Przepis ten (podobnie jak art. 8 k.k.s. dotyczący tzw. idealnego zbiegu przestępstw) wysławia ustawowe dyrektywy interpretacyjne służące do rozwiązywania w procesie wykładni przypadków tzw. rzeczywistego zbiegu przepisów, a więc sytuacji, w których stosując wszystkie znane i przyjmowane w prawoznawstwie reguły kolizyjne, nie da się zapobiec przeniesieniu zbiegu z płaszczyzny przepisów na płaszczyznę norm⁷⁰. Komentowany przepis odnosi się wyłącznie do przypadków zbiegu przepisów zawartych w Kodeksie karnym skarbowym⁷¹. W postanowieniu SN z 8.04.2009 r.⁷² wskazano, że patrząc na stosowanie reguł wyłączania wielości ocen, widzimy, że służą one do rozwiązywania problemu zbiegu przepisów skutkującego na gruncie prawa karnego skarbowego konstrukcj z art. 7 k.k.s., a na gruncie prawa karnego powszechnego konstrukcj z art. 11 § 2 k.k., nie można zaś ich stosować przy rozstrzyganiu o istnieniu idealnego zbiegu przestępstw, o jakim mowa w art. 8 k.k.s.
2. Zgodnie z komentowanym przepisem, jeżeli ten sam czyn wyczerpuje znamiona określone w dwoch albo więcej przepisach kodeksu, przypisuje się tylko jedno przestępstwo skarbowe lub tylko jedno wykroczenie skarbowe na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów. W takim przypadku w świecie zewnętrznym ma miejsce jedno zachowanie sprawcy, które jednak kwalifikowane jest na podstawie więcej niż jednego przepisu Kodeksu karnego skarbowego, wypełnia znamiona więcej niż jednego czynu zabronionego.

⁶⁹ P. Kardas [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 67 i 87; G. Bogdan, *Jedność i wielość zachowa i ocen prawnych w nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego*, CzPKiNP 2006/1, s. 14; M. Zacharski, *Czy konstrukcja...*, s. 27.

⁷⁰ P. Kardas, G. Łabuda, *Kumulatywny zbieg przepisów ustawy w prawie karnym skarbowym (cz. 1)*, Prok. i Pr. 2001/9, s. 83.

⁷¹ P. Kardas [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 113.

⁷² IV KK 407/08, LEX nr 503265.

3. Przyjmuje się, że **zasada wyrażona w art. 7 § 1 k.k.s. dotyczy również sytuacji, w której dane zachowanie wyczerpuje jednocześnie znamiona przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego**⁷³. Jak zauważono⁷⁴, ograniczenie zakresu zastosowania dyrektywy wyrażonej w art. 7 k.k.s. wyłącznie do wypadków zbiegu przepisów określających przestępstwa skarbowe albo wykroczenia skarbowe sprawiałoby, że zbieg przepisów określających przestępstwo oraz wykroczenie skarbowe pozostawałby poza zakresem regulacji Kodeksu karnego skarbowego, co podważałoby sens wprowadzania do kodeksu szczególnych dyrektyw mających na celu rozwiązanie kwestii zbiegu. W judykaturze Sądu Najwyższego wskazano, że jeżeli ten sam czyn wyczerpuje znamiona przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, sąd skazuje tylko za jedno przestępstwo skarbowe na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów, chyba że zbieg tych przepisów ma charakter pozorny⁷⁵.
4. **W sytuacji kumulatywnego zbiegu przepisów sąd wymierza karę na podstawie przepisu przewidującego karę najsurowszą, a jeżeli zbiegające się przepisy przewidują zagrożenia takie same, na podstawie przepisu, którego znamiona najpełniej charakteryzują czyn sprawcy.** W literaturze podniesiono, że zazwyczaj trudno będzie wskazać taki przepis (którego znamiona najpełniej charakteryzują czyn sprawcy) w wypadku, gdy zbiegające się przepisy zostały ujęte w różnych rozdziałach części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego⁷⁶. Jako potencjalne wskazówki w zakresie stosowania wspomnianego kryterium proponuje się porównanie wartości przedmiotu czynu lub uszczuplonych albo narażonych na uszczuplenie należności publicznoprawnych⁷⁷. Wskazuje się na zasadność zastosowania przepisu określającego to przestępstwo, którego znamiona wypełnia zachowanie sprawcy stanowiące główny, a nie uboczny element przypisanego mu czynu⁷⁸. Wyrażono również stanowisko, że wspomniane rozwiązanie, przewidziane w art. 7 § 2 k.k.s., jawi się jako pozbawione praktycznego znaczenia zwłaszcza wówczas, gdy nie straci się z pola widzenia istoty kumulatywnej kwalifikacji, która w podstawie przypisania służy do oddania całej zawartości kryminalnopolitycznej ocenianego czynu, co przesądza, że na płaszczyźnie ustawowego zagrożenia i wymiaru kary kwestia „najpełniejszej charakterystyki ocenianego czynu” pozbawiona jest znaczenia⁷⁹.

⁷³ L. Wilk [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. L. Wilk, J. Zagrodnik, 2021, s. 44; V. Konarska-Wrzošek [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. I. Zgoliński, 2021, s. 70.

⁷⁴ P. Kardas, G. Łabuda, *Kumulatywny zbieg przepisów ustawy w prawie karnym skarbowym* (cz. 2), Prok. i Pr. 2001/10, s. 40.

⁷⁵ Uchwała SN z 21.09.2005 r., I KZP 23/05, LEX nr 155379; wyrok SN z 4.11.2014 r., III KK 128/14, LEX nr 1540133.

⁷⁶ G. Bogdan [w:] G. Bogdan, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, 2007, s. 35.

⁷⁷ L. Wilk [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. L. Wilk, J. Zagrodnik, 2021, s. 45; G. Skowronek, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 27.

⁷⁸ W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 50.

⁷⁹ P. Kardas [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 150.

5. Niezależnie od wymierzenia kary na podstawie przepisu, o którym mowa w art. 7 § 2 zdanie pierwsze k.k.s., sąd może orzec także inne środki przewidziane w kodeksie, na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów. **Sąd jest zobowiązany orzec określony środek karny, jeśli którykolwiek z przepisów pozostających w zbiegu kumulatywnym przewiduje obligatoryjność orzeczenia tego środka karnego**⁸⁰.
6. Sąd Najwyższy wskazał⁸¹, że jeżeli przepis przyjęty w ramach kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy, zastosowanego na podstawie art. 7 § 1 k.k.s., nie zawiera znamion pozwalających, po ich wypełnieniu, na złożenie korekty deklaracji podatkowej, to wykluczone jest zaniechanie ukarania sprawcy na podstawie art. 16a k.k.s. za tak zakwalifikowane przestępstwo, mimo że wypełniło ono również znamiona czynu objętego tym przepisem.

Art. 8. [Idealny zbieg czynów]

§ 1. Jeżeli ten sam czyn będący przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa lub wykroczenia określonego w przepisach karnych innej ustawy, stosuje się każdy z tych przepisów.

§ 2. Wykonaniu podlega tylko najsurowsza z kar, co nie stoi na przeszkodzie wykonaniu środków karnych lub innych środków orzeczonych na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów. Środki karne i środki zabezpieczające oraz dozór stosuje się, chociażby je orzeczono tylko na podstawie jednego ze zbiegających się przepisów; w razie orzeczenia za zbiegające się czyny zabronione zakazów tego samego rodzaju lub pozbawienia praw publicznych, sąd stosuje odpowiednio przepisy o karze łącznej.

§ 3. Jeżeli obok kary najsurowszej, która podlega wykonaniu, orzeczono także karę grzywny, również ta kara podlega łącznemu wykonaniu; w razie orzeczenia obok kary najsurowszej kilku kar grzywny, łącznemu wykonaniu podlega tylko najsurowsza kara grzywny.

1. Zgodnie z art. 6 § 1 k.k.s. ten sam czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo skarbowe albo tylko jedno wykroczenie skarbowe. W przypadku jednak, gdy czyn taki wyczerpuje jednocześnie znamiona przestępstwa lub wykroczenia określonego w przepisach karnych innej ustawy, wówczas stosuje się każdy z tych przepisów. Przypadek taki określany jest mianem **zbiegu idealnego czynów zabronionych**. Stanowi to przełamanie zasady wynikającej z art. 6 § 1 k.k.s. i prowadzi do pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności oraz ukarania go za wypełnienie znamion kilku czynów zabronionych, pomimo popeł-

⁸⁰ Wyrok SN z 17.07.2002 r., III KK 165/02, LEX nr 54964.

⁸¹ Postanowienie SN z 20.06.2012 r., I KZP 3/12, LEX nr 1166013.

nienia tylko jednego czynu⁸². Jak wskazał Sąd Najwyższy w wyroku z 27.08.2008 r.⁸³, w przypadku zastosowania konstrukcji idealnego zbiegu przestępstw z art. 8 k.k.s. odrzucona zostaje zasada, że dla przyjęcia wielości przestępstw konieczna jest wielość czynów⁸⁴. W literaturze wskazano, że konstrukcja idealnego zbiegu czynów zabronionych jest fikcją prawną i zwrócono uwagę, że pojedynczy fakt jest przez ustawę przekształcany w zakresie skutków prawnych w dwa fakty⁸⁵.

2. W judykaturze stwierdzono, że w przypadku idealnego zbiegu czynów zabronionych nie mają zastosowania **reguły wyłączania wielości ocen**⁸⁶. Mogą one natomiast służyć do redukcji kwalifikacji prawnej w ramach normatywnej analizy przeprowadzonej odrębnie dla poszczególnych deliktów, skarbowego i powszechnego (czyli tych, których znamiona zostały wyczerpane przez ten sam czyn sprawczy)⁸⁷. W doktrynie wyrażono jednak stanowisko, że instytucja uregulowana w art. 8 k.k.s. odnosi się do zbiegu przepisów konkurujących do oceny tego samego czynu i w żadnym układzie nie dotyczy pojęcia idealnego zbiegu czynów zabronionych, które odnosi się do konsekwencji zastosowania dyrektywy określonej w art. 8 k.k.s., nie zaś do zakresu jej zastosowania⁸⁸. Stwierdzono, że w konsekwencji do regulacji zawartej w art. 8 k.k.s. znajdują zastosowanie wszystkie zasady wypracowane w odniesieniu do zbiegu przepisów, chyba że przepis art. 8 k.k.s. wyraźnie wyłącza ich zastosowanie⁸⁹. Zauważano także, że zbieg idealny istnieje tylko wówczas, gdy sam zbieg przepisów jest rzeczywisty, pozory zaś eliminuje się za pomocą reguł wyłączania wielości ocen prawnych⁹⁰.

⁸² Zob. V. Konarska-Wrzošek [w:] V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2013, s. 95; M. Błaszczuk [w:] M. Błaszczuk, M. Zbrojewski, *Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 2011, s. 55; I. Sepioło-Jankowska, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2017, s. 50.

⁸³ IV KK 46/08, LEX nr 447300.

⁸⁴ Zob. również P. Kardas, G. Łabuda, *Kumulatywny zbieg przepisów...* (cz. 1), s. 86; por. natomiast L. Wilk [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. L. Wilk, J. Zagrodnik, 2021, s. 47, który stwierdza, że art. 8 § 1 k.k.s. nie narusza zasady z art. 6 § 1 k.k.s., a jedynie nie pozwala na połączenie w jedną z dwóch zasad, tj. wynikających z art. 6 § 1 k.k.s. i art. 11 § 1 k.k.

⁸⁵ R. Kmiecik, *Idealny zbieg przestępstwa i deliktu skarbowego (art. 8 § 1 i § 2 k.k.s.) a zakaz ne bis in idem*, Prok. i Pr. 2021/9, s. 5; zob. również uchwała SN (7) z 24.01.2013 r., I KZP 19/12, LEX nr 1252697.

⁸⁶ Uchwała SN z 24.01.2013 r., I KZP 19/12; zob. również postanowienie SN z 5.12.2017 r., III KK 256/17, LEX nr 2447332; tak też V. Konarska-Wrzošek, *Kodeks karny skarbowy...*, red. I. Zgoliński, 2021, s. 73.

⁸⁷ Postanowienie SN z 24.01.2013 r., I KZP 21/12, LEX nr 1252699.

⁸⁸ P. Kardas [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 162; zob. również P. Kardas, *Idealny zbieg przestępstw jako problem teoretyczny, dogmatyczny i kryminalnopolityczny*, CzoPKiNP 2014/3, s. 42–43.

⁸⁹ Zob. również J. Majewski, *Reguły wyłączania wielości ocen a konstrukcja idealnego zbiegu czynów zabronionych (przestępstw lub wykroczeń)*, „Palestra” 2015/11–12, s. 65–81; J. Kanarek, *Głosa do uchwały 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. akt I KZP 19/12*, „Palestra” 2013/7–8, s. 173–177, który wskazał na potrzebę zaaprobowania możliwości stosowania reguł wyłączenia wielości ocen w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, dla uniknięcia sprzeczności z normami konwencyjnymi oraz Konstytucją RP (s. 177).

⁹⁰ T. Grzegorzczuk, *Kodeks karny skarbowy...*, 2009, s. 61.

3. Jak wspomniano, zbieg idealny zachodzi wówczas, gdy czyn wyczerpuje jednocześnie znamiona przestęstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego oraz jednocześnie znamiona przestęstwa lub wykroczenia „określonego w przepisach karnych innej ustawy”. **Chodzi więc o przepisy innych ustaw niż Kodeks karny skarbowy, a więc w istocie o przepisy statuujące przestęstwa i wykroczenia powszechne.**
4. **Zastosowanie każdego z przepisów penalizujących czyny zabronione, których znamiona wyczerpał czyn sprawcy, prowadzi do wymierzenia kary na podstawie każdego z tych przepisów.** Niemniej jednak, zgodnie z art. 8 § 2 k.k.s., wykonaniu podlega tylko najsurowsza z kar (dochodzi zatem do pełnej absorpcji kar łagodniejszych). W literaturze podnosi się, że dotyczy to zarówno kar jednorodząowych, jak i różnorodząowych⁹¹. Jednakże zgodnie z art. 8 § 3 k.k.s., jeżeli obok kary najsurowszej, podlegającej wykonaniu, orzeczono także karę grzywny, wówczas również ta kara podlega łącznemu wykonaniu. Wskazuje się, że w art. 8 § 3 k.k.s. chodzi o grzywnę kumulatywną⁹².
5. **Wykonanie najsurowszej z kar nie stoi na przeszkodzie wykonaniu środków karnych lub innych środków na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów.** Środki karne i środki zabezpieczające oraz dozór stosuje się, chociażby je orzeczono tylko na podstawie jednego ze zbiegających się przepisów. W razie orzeczenia za zbiegające się czyny zabronione zakazów tego samego rodzaju lub pozbawienia praw publicznych sąd stosuje odpowiednio przepisy o karze łącznej.
6. **Zgodnie z art. 8 § 3 k.k.s. w razie orzeczenia obok kary najsurowszej kilku kar grzywny łącznemu wykonaniu podlega tylko najsurowsza kara grzywny** (w literaturze podniesiono, że uregulowanie to dotyczy sytuacji, gdy za idealnie zbiegające się czyny orzeczono kary pozbawienia wolności w takich samych wymiarach i kumulatywnie z nimi grzywny o różnych wymiarach⁹³, rezultatem czego powinno być wykonanie jednej z kar pozbawienia wolności i najsurowszej kary grzywny).

Art. 9. [Sprawstwo]

§ 1. Odpowiada za sprawstwo nie tylko ten, kto wykonuje czyn zabroniony sam albo wspólnie i w porozumieniu z inną osobą, ale także ten, kto kieruje wykonaniem czynu zabronionego przez inną osobę lub wykorzystując uzależnienie innej osoby od siebie, poleca jej wykonanie takiego czynu.

§ 2. Każdy ze współsprawców wykonujących czyn zabroniony odpowiada w granicach swej umyślności lub nieumyślności, niezależnie od odpowiedzialności pozostałych sprawców; okoliczność osobistą, wyłączającą lub łagodzącą albo zaostrzającą

⁹¹ V. Konarska-Wrżosek [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. I. Zgoliński, 2021, s. 75.

⁹² V. Konarska-Wrżosek [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. I. Zgoliński, 2021, s. 75; G. Bogdan [w:] G. Bogdan, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, 2007, s. 38.

⁹³ V. Konarska-Wrżosek [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. I. Zgoliński, 2021, s. 75.

odpowiedzialność, która nie stanowi znamienia czynu zabronionego, uwzględnia się tylko co do sprawcy, którego ona dotyczy.

§ 3. Za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe odpowiada, jak sprawca, także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej.

1. W art. 9 § 1 k.k.s. określone zostały **formy sprawstwa** przestępstw i wykroczeń skarbowych. Są to: sprawstwo pojedyncze („kto wykonuje czyn zabroniony sam”), współsprawstwo („wspólnie i w porozumieniu z inną osobą”), sprawstwo kierownicze („kto kieruje wykonaniem czynu zabronionego przez inną osobę”) oraz sprawstwo polecające („wykorzystując uzależnienie innej osoby od siebie, poleca jej wykonanie takiego czynu”). Formy te są analogiczne do form sprawstwa określonych w art. 18 § 1 k.k., co pozwala na zastosowanie poglądów orzecznictwa i doktryny przy interpretacji art. 9 § 1 k.k.s.
2. W praktyce rozróżnienie formy sprawstwa w wielu przypadkach może być trudne. Procesy rozliczania podatków w podmiotach gospodarczych są w istotnym stopniu zautomatyzowane. Często w ramach organizacji za poszczególne fragmenty tych procesów są odpowiedzialne różne osoby, co jednak nie znaczy, że np. odpowiedzialność za nierzetelną deklarację powinny ponieść wszystkie te osoby jako współsprawcy. Wyzwaniem dla organu ścigania i sądu jest ustalenie, czy i której z tych osób można przypisać odpowiedzialność oraz o jakiej formie sprawstwa może być mowa. Jak trafnie wskazuje L. Wilk, przy dokonywaniu takiej analizy należy unikać wszelkiego rodzaju domniemań i automatyzmu⁹⁴.
3. W przypadku **sprawstwa pojedynczego** dana osoba realizuje sama wszystkie znamiona czynu zabronionego⁹⁵. Ma ono miejsce również wówczas, gdy dany czyn popełnia więcej niż jedna osoba, ale sprawcy nie działają wspólnie i w porozumieniu. Taka sytuacja może zachodzić np. w opisanym wyżej przypadku nieprawidłowości w deklaracji podatkowej, będącej wynikiem działania lub zaniechania różnych osób, które działały niezależnie od siebie w ramach procesu rozliczania podatków. Wówczas można mówić o sprawstwie równoległym, które nie jest współsprawstwem.
4. **Współsprawstwo** opiera się na działaniu przez co najmniej dwóch sprawców wspólnie i w porozumieniu. To właśnie ten element odróżnia współsprawstwo od sprawstwa pojedynczego. Nie jest takim elementem realizacja przez sprawcę tylko niektórych znamion czynu. Podobnie bowiem jak przy sprawstwie pojedynczym, przy współsprawstwie każ-

⁹⁴ L. Wilk [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. L. Wilk, J. Zagrodnik, 2021, s. 60.

⁹⁵ G. Skowronek, *Kodeks karny skarbowy...*, 2020, s. 29.

dy ze sprawców może sam realizować wszystkie znamiona czynu zabronionego – wówczas jest to tzw. współsprawstwo niewłaściwe⁹⁶. Współsprawstwo jest możliwe także przy czynach nieumyślnych⁹⁷.

5. Forma **sprawstwa kierowniczego** może budzić istotne wątpliwości w związku ze specyfiką przestępstw i wykroczeń skarbowych popełnianych w ramach działalności organizacji o hierarchicznej strukturze. Polega ono na tym, że sprawca kierowniczy nie realizuje znamion czynu zabronionego, ale ma decydujący wpływ na działanie bezpośredniego wykonawcy czynu⁹⁸. To od jego decyzji zależy rozpoczęcie, poszczególne etapy prowadzenia oraz zmiana lub zakończenie działań składających się na czyn zabroniony⁹⁹. Zwykle więc forma sprawstwa kierowniczego wystąpi w przypadku zorganizowanych grup przestępczych, dokonujących przestępstw w zaplanowany i zorganizowany sposób. Natomiast co do zasady nie będzie ona miała miejsca w przypadku normalnych organizacji, które nie są nastawione na popełnianie przestępstw (przedsiębiorstw, osób prawnych), nawet jeśli w toku ich działalności doszło do zachowań wypełniających znamiona czynu zabronionego.
6. Osoba kierująca popełnieniem czynu zabronionego nie może skorzystać z dobrodziejstwa czynnego żalu (art. 16 § 6 pkt 1 k.k.s.) oraz nadzwyczajnego złagodzenia kary w przypadku ujawnienia istotnych okoliczności czynu i danych sprawców (art. 36 § 4 pkt 2 k.k.s.).
7. Od sprawstwa kierowniczego odróżnia się **sprawstwo polecające**. Działanie sprawcy polecającego ogranicza się do wydania polecenia wykonania czynu zabronionego. Osoba ta nie decyduje natomiast o poszczególnych zachowaniach podczas wykonywania czynu. Istotnym znamieniem tej formy sprawstwa jest działanie przez sprawcę polecającego z wykorzystaniem uzależnienia innej osoby od siebie.
8. Ustawodawca potraktował sprawcę polecającego w sposób bardziej surowy niż sprawcę pojedynczego czy współsprawcę. Podobnie jak sprawca kierowniczy nie może on skorzystać z dobrodziejstwa czynnego żalu (art. 16 § 6 pkt 2 k.k.s.) oraz nadzwyczajnego złagodzenia kary w przypadku ujawnienia istotnych okoliczności czynu i danych sprawców (art. 36 § 4 pkt 2 k.k.s.). Ponadto sprawstwo polecające może stanowić podstawę nadzwyczajnego obostrzenia kary, aczkolwiek nie jest to bezpośrednia zależność – przesłanka z art. 37 § 1 pkt 7 k.k.s. obejmuje nadużycie (a nie tylko wykorzystanie) stosunku zależności, a także – w formie alternatywy łącznej – wykorzystanie krytycznego położenia innej osoby. Ponadto znamię nie obejmuje „polecenia”, a doprowadzenie innej osoby do popełnienia przestępstwa skarbowego, które może polegać na działaniu innym

⁹⁶ M. Nawrocki, *Współsprawstwo konieczne*, PiP 2021/6, s. 87.

⁹⁷ L. Tyszkiewicz [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. M. Filar, Warszawa 2016, s. 94.

⁹⁸ V. Konarska-Wrzošek [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. I. Zgoliński, 2021, s. 84–85.

⁹⁹ G. Skowronek, *Kodeks karny skarbowy...*, 2020, s. 30.

niż polecenie. Zatem nie zawsze kara wymierzona sprawcy polecającemu będzie podlegała obostrzeniu.

9. W art. 9 § 2 k.k.s. sformułowano zasadę **indywidualizacji odpowiedzialności za sprawstwo**. Oznacza ona, że odpowiedzialność każdego ze współsprawców jest oceniana odrębnie w zakresie umyślności lub nieumyślności. Możliwość popełnienia czynu nieumyślnie może budzić wątpliwości w przypadku współsprawstwa, które wymaga porozumienia dwóch lub więcej osób. Trudno sobie wyobrazić, aby w przypadku takiego porozumienia, wymagającego przecież pewnego stopnia świadomości co do wspólnego działania, współsprawcy nie działali w warunkach umyślności. Jednak w takim przypadku sam czyn może mieć charakter nieumyślny¹⁰⁰, zaś cechy umyślności ma samo porozumienie – współsprawcy mogą np. porozumieć się co do działania w sposób nieostrożny, pomimo przewidzenia możliwości popełnienia czynu zabronionego. W praktyce przypadki takie są jednak niezmiernie rzadkie.
10. Okoliczności dotyczące danego sprawcy, które wyłączają, łagodzą albo zaostrzają odpowiedzialność i zarazem nie stanowią znamienia czynu zabronionego, uwzględnia się tylko wobec tego sprawcy. Taką okolicznością może być np. nieletniość¹⁰¹.
11. Zważywszy na specyfikę znacznej części przestępstw i wykroczeń skarbowych, niezmiernie istotne znaczenie w przypadku wielu czynów ma przepis art. 9 § 3 k.k.s. Przewiduje on możliwość przypisania sprawstwa czynu zabronionego określonym osobom, opisanym w tym przepisie. Nie obejmuje on natomiast nowej postaci sprawstwa¹⁰².
12. W uzasadnieniu do projektu Kodeksu karnego skarbowego wprowadzenie regulacji objętej art. 9 § 3 k.k.s. uzasadniono tym, że podmiot wielu przestępstw i wykroczeń skarbowych jest określony kolektywnie, np. jako „rezydent”, „podatnik” lub „płatnik”¹⁰³. Z tego punktu widzenia przyjęta w omawianym przepisie konstrukcja odpowiedzialności jest uzasadniona. Gdyby nie ona w przypadku wielu czynów związanych z obowiązkami podatkowymi osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych brak byłoby sprawcy czynu. Także w przypadku osób fizycznych, których obsługą rachunkową zajmują się inne osoby, utrudnione byłoby przypisanie im sprawstwa; w praktyce często w grę wchodziłoby jedynie pomocnictwo, co jednak nie zawsze odpowiadałoby faktycznej roli odgrywanej przez te osoby w związku z czynem.
13. Błędem byłoby traktowanie art. 9 § 3 k.k.s. jako samodzielnej podstawy pociągnięcia wymienionych w tym przepisie osób do odpowiedzialności za przestępstwo lub wykro-

¹⁰⁰ P. Kardas [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 221.

¹⁰¹ G. Skowronek, *Kodeks karny skarbowy...*, 2020, s. 30.

¹⁰² L. Wilk [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. L. Wilk, J. Zagrodnik, 2021, s. 63.

¹⁰³ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy – Kodeks karny skarbowy, III kadencja, druk sejm. nr 1146, s. 17.

czenie skarbowe. Przepis ten nie stwarza również domniemania sprawstwa tych osób. Niewłaściwe byłoby zatem przyjmowanie przez organ postępowania przygotowawczego, że w przypadku czynu popełnionego w związku z działalnością osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej albo przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w pierwszej kolejności należy poszukiwać sprawcy wśród osób wymienionych w tym przepisie.

14. Na podstawie art. 9 § 3 k.k.s. sprawstwo może być przypisane osobie, która zajmuje się **sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi**, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. Jak wskazał SA we Wrocławiu w wyroku z 29.05.2013 r.¹⁰⁴, „sprawami gospodarczymi są wszystkie czynności faktyczne i prawne, podejmowane w związku z działalnością danej jednostki a dotyczące jej sfery organizacji oraz wymiany dóbr i usług”. Odwołanie się w omawianym przepisie do szerokiej kategorii spraw gospodarczych, tylko przykładowo zawężonej do spraw finansowych, należy uznać za niewłaściwe. Sprawami gospodarczymi w przedsiębiorstwie zajmuje się zwykle istotna część pracowników, w niektórych podmiotach może to być większość z nich. Także określenie „sprawy finansowe” jest nieodpowiednie, a przede wszystkim nieprecyzyjne. Kwestie dotyczące zobowiązań publicznoprawnych nie są przecież jedynymi sprawami finansowymi, które mogą dotyczyć podmiotu gospodarczego. Dobitym przykładem nieadekwatności tego określenia może być struktura banku czy innego podmiotu działającego na rynku finansowym. Wobec tego wydaje się, że należy postulować, by określenie „zajmuje się sprawami gospodarczymi” stosować *ad casum*, w zależności od okoliczności danego czynu, odnosząc je do tej kategorii spraw, których dotyczy dany czyn zabroniony. Przykładowo w przypadku przestępstwa skarbowego dotyczącego obowiązków płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych osobą spełniającą ten warunek może być kierownik działu kadr i płac spółki, podczas gdy w przypadku czynu związanego z obowiązkami o charakterze celnym może to być osoba zajmująca się organizowaniem handlu międzynarodowego w spółce. Takie podejście wydaje się zgodne z celem ustawodawcy i w praktyce często jest stosowane również przez organy postępowania przygotowawczego oraz sądy.
15. Jak wskazał SA w Gdańsku w wyroku z 5.02.2020 r.¹⁰⁵, „termin «zajmuje się» obejmuje wszelkie zachowania polegające na rozstrzyganiu w sprawach gospodarczych, w szczególności zaś finansowych, lub współdziałaniu w rozstrzyganiu w tych sprawach albo też wpływaniu na rozstrzygnięcia”. Użyte w przepisie określenie „zajmuje się” może sugerować, że chodzi o osobę, która w jakikolwiek sposób bierze udział w sprawach gospodarczych innego podmiotu. Jednak przyjmuje się, że osoba ta powinna mieć **udział w podejmowaniu decyzji gospodarczych**, a nie jedynie je wykonywać¹⁰⁶. Można powiedzieć, że osobą z art. 9 § 3 k.k.s. jest osoba odgrywająca decydującą rolę przy podejmowaniu decyzji w obszarze, w związku z działalnością którego doszło do popełnienia

¹⁰⁴ II AKa 104/13, LEX nr 1331158.

¹⁰⁵ II AKa 119/19, LEX nr 3222109.

¹⁰⁶ L. Wilk [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. L. Wilk, J. Zagrodnik, 2021, s. 64.

przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Natomiast przypisanie sprawstwa na podstawie art. 9 § 3 k.k.s. często nie będzie możliwe w stosunku np. do szeregowego pracownika działu księgowości w przedsiębiorstwie. W przypadku, w którym podmiotem danego czynu jest podatnik (którym taki księgowy nie jest) i jednocześnie art. 9 § 3 k.k.s. nie znajduje zastosowania, może nie być podstawy prawnej do przypisania takiej osobie odpowiedzialności karnoskarbowej. Jednak każdorazowo ocena w tym zakresie będzie zależna od okoliczności konkretnego przypadku.

16. Odpowiedzialność na podstawie art. 9 § 3 k.k.s. może zostać przypisana osobie zajmującej się sprawami gospodarczymi tylko podmiotów wymienionych w tym przepisie. Nie ma wśród nich m.in. spółki cywilnej. Wobec tego w uchwale z 26.04.2007 r.¹⁰⁷ Sąd Najwyższy uznał, że „zarówno wynik wykładni systemowej, jak i ratio legis dokonanej nowelizacji uzasadnia tezę, że spółka cywilna nie należy do wymienionych w art. 9 § 3 k.k.s. (w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy Kodeks karny skarbowy i niektórych innych ustaw – Dz.U. Nr 178, poz. 1479) jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, gdyż nie posiada zdolności prawnej w rozumieniu prawa cywilnego”.
17. Często ustalenie osób odpowiedzialnych za zajmowanie się sprawami gospodarczymi podmiotu nastęrcza trudności. W wyroku z 2.07.2002 r.¹⁰⁸ Sąd Najwyższy wskazał: „skoro zarząd spółki prowadzi sprawy tej spółki, a pracami zarządu kieruje jego prezes, to jeżeli nie powierzono spraw spółki jako płatnika podatku od wynagrodzeń osób fizycznych (zaliczek na ten podatek) innemu z członków zarządu albo kierownikowi innej komórki organizacyjnej tej firmy, prezes zarządu spółki jest tą osobą, która zajmuje się jej sprawami gospodarczymi w powyższym zakresie, jeżeli nie dojdzie do wskazania (...) innej jeszcze osoby odpowiedzialnej za czynności spółki jako płatnika podatku”. Podejście takie wydaje się nadmiernie uproszczone, ponieważ opiera się na swego rodzaju domniemaniu odpowiedzialności członków zarządu spółki, ze szczególnym uwzględnieniem prezesa zarządu. Tymczasem należy podkreślić, że do osób wymienionych w art. 9 § 3 k.k.s. stosuje się takie same zasady odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe, jak to jest w przypadku innych sprawców. Dotyczy to w szczególności **zawinienia**; nie można automatycznie przypisać odpowiedzialności za czyn zabroniony członkowi zarządu spółki. Przed podjęciem decyzji procesowej w przedmiocie przedstawienia zarzutów organ ścigania powinien skrupulatnie sprawdzić, kto w strukturze organizacyjnej konkretnego podmiotu spełnia kryteria z art. 9 § 3 k.k.s., a także czy wobec takiej osoby zostały spełnione inne przesłanki odpowiedzialności karnej. Niedopuszczalne jest dążenie do przedstawienia zarzutów komukolwiek, kto mieści się w zakresie podmiotowym art. 9 § 3 k.k.s. Z samego faktu, że doszło do popełnienia czynu

¹⁰⁷ I KZP 7/07, LEX nr 244461.

¹⁰⁸ IV KK 164/02, LEX nr 54408.

zabronionego, nie wynika, iż istnieje osoba, którą można pociągnąć do odpowiedzialności karnoskarbowej z tego tytułu.

18. Osobą spełniającą kryteria z art. 9 § 3 k.k.s. może być również osoba, której **powierzono prowadzenie spraw podatkowych** podmiotu. W wyroku z 22.02.2006 r.¹⁰⁹ Sąd Najwyższy wskazał, że „sprawcą przestęstwa, 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, której przyznano zdolność prawną. Prowadzenie ksiąg rachunkowych przez doradcę podatkowego wyczerpuje znanie zajmowania się sprawami gospodarczymi”. Podobny pogląd Sąd Najwyższy wyraził w wyroku z 7.11.2013 r.¹¹⁰: „Uprawnione jest (...) stwierdzenie, że osoba zajmująca się, w warunkach określonych w art. 9 § 3 k.k.s., obsługą księgową podatnika, w tym sporządzaniem deklaracji lub oświadczenia składanych następnie organowi podatkowemu, może ponosić odpowiedzialność karną jak sprawca, z art. 56 § 1 k.k.s., jeśli podając w tych dokumentach nieprawdę lub zatajając prawdę, naraziła podatek na uszczuplenie”. Potwierdza to sformułowaną wcześniej tezę, że określenie „osoba zajmująca się sprawami gospodarczymi podmiotu” należy odnieść do osoby odpowiedzialnej za dany obszar w strukturze organizacyjnej podmiotu, do którego odnosi się określony czyn zabroniony. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na pogląd sformułowany przez Sąd Najwyższy w postanowieniu z 23.05.2002 r.¹¹¹: „Samo powierzenie obowiązków w zakresie rozliczeń podatkowych fachowym osobom trzecim nie znosi odpowiedzialności podatnika w sferze prawa karnego skarbowego, ale pod warunkiem udowodnienia, że miał on jednak świadomość możliwości wadliwego rozliczenia i godził się na ewentualnie niezgodne z przepisami prawa podatkowego rozliczenie”. Wynika z tego, że zdaniem Sądu Najwyższego powierzenie prowadzenia rozliczeń podatkowych zewnętrznemu biurowi rachunkowemu co do zasady może prowadzić do zwolnienia członków zarządu spółki z odpowiedzialności na podstawie art. 9 § 3 k.k.s., chyba że można im przypisać winę umyślną. Pogląd ten jest trafny z punktu widzenia celu omawianego przepisu, aczkolwiek można mieć wątpliwości co do tego, czy intencja określonej osoby ma jakiegokolwiek znaczenie dla jego stosowania.
19. Podstawą zajmowania się sprawami gospodarczymi innego podmiotu przez taką osobę może być przepis prawa, decyzja właściwego organu lub umowa, a ponadto osoba taka może wykonywać ją bez takiej podstawy („faktyczne wykonywanie”). Nie jest konieczne, aby osoba ta zajmowała się sprawami gospodarczymi innego podmiotu profesjonalnie. W praktyce zdarza się, że np. za sprawy finansowe przedsiębiorcy odpowiada członek jego rodziny, który nie posiada szczególnych kwalifikacji. Zresztą w obecnym stanie prawnym także zawód księgowego został niemal całkowicie zderegulowany, a jedynym

¹⁰⁹ III KK 213/05, LEX nr 181313.

¹¹⁰ V KK 158/13, LEX nr 1391557.

¹¹¹ V KKN 426/00, LEX nr 53330.

warunkiem wykonywania działalności w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych jest wykonywanie jej przez osoby mające pełną zdolność do czynności prawnych i niebędące skazanymi prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo przeciwko wiarygodności dokumentów, mieniu, obrotowi gospodarczemu, obrotowi pieniężnymi i papierami wartościowymi, za przestępstwo skarbowe oraz za przestępstwa określone w rozdziale 9 u.o.r. (art. 76a ust. 3 u.o.r.).

20. Przepis art. 9 § 3 k.k.s. przewiduje możliwość **odpowiedzialności równoległej** osoby w nim wymienionej ze sprawcą, na co wskazuje użycie w jego treści słowa „także”¹¹². Odpowiedzialność ta może oczywiście mieć również charakter samodzielny, szczególnie w przypadku, w którym podmiot czynu zabronionego nie jest osobą fizyczną.
21. Można dostrzec podobieństwo między art. 9 § 3 k.k.s. a **art. 308 k.k.** Istnieją jednak istotne różnice między konstrukcjami przyjętymi w tych przepisach. W art. 308 k.k. odpowiedzialność osoby zajmującej się sprawami majątkowymi innej osoby została wprost zrównana z odpowiedzialnością wyłącznie dłużnika lub wierzyciela, zatem klauzula ta nie ma charakteru ogólnego, a odnosi się jedynie do niektórych czynów z rozdziału XXXVI k.k. Ponadto w przepisie tym jest mowa o osobie zajmującej się sprawami majątkowymi innego podmiotu, które jak się wydaje, mają nieco inny zakres niż sprawy gospodarcze. Niemniej do pewnego stopnia przy interpretacji art. 9 § 3 k.k.s. można wykorzystać dorobek orzecznictwa i doktryny w odniesieniu do art. 308 k.k.
22. Przyjęty w art. 9 § 3 k.k.s. sposób ukształtowania zasad możliwej odpowiedzialności osób zajmujących się sprawami gospodarczymi podmiotu przemawia za zasadnością przyjmowania i stosowania przez organizacje wewnętrznych **procedur, regulaminów** i innych **dokumentów określających zasady odpowiedzialności** za poszczególne obszary działalności podmiotu, w ramach których może wystąpić ryzyko odpowiedzialności z Kodeksu karnego skarbowego. Dotyczy to przede wszystkim organizacji pracy działu księgowego (lub relacji z zewnętrznym biurem rachunkowym), ale także innych komórek organizacyjnych, których działalność ma znaczenie dla wykonywania przez podmiot obowiązków z zakresu zobowiązań publicznoprawnych. W zależności od rodzaju działalności może to być np. dział zakupów, dział sprzedaży, dział logistyki czy dział personalny. Przyjęcie tego rodzaju regulacji pozwala na zarządzanie ryzykiem odpowiedzialności karnoskarbowej w przypadku ujawnienia nieprawidłowości skutkującej taką odpowiedzialnością, ale również ułatwia bieżące przeciwdziałanie ryzyku ich wystąpienia, chociażby dzięki walorowi edukacyjnemu takich rozwiązań.

¹¹² L. Wilk [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. L. Wilk, J. Zagrodnik, 2021, s. 63.

Art. 10. [Błąd]

§ 1. Nie popełnia umyślnie czynu zabronionego, kto pozostaje w błędzie co do okoliczności stanowiącej jego znamię.

§ 2. Odpowiada na podstawie przepisu przewidującego łagodniejszą odpowiedzialność sprawca, który dopuszcza się czynu zabronionego w usprawiedliwionym błędnym przekonaniu, że zachodzi okoliczność stanowiąca znamię czynu zabronionego, od której taka łagodniejsza odpowiedzialność zależy.

§ 3. Nie popełnia przestęstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, kto dopuszcza się czynu zabronionego w usprawiedliwionym błędnym przekonaniu, że zachodzi okoliczność wyłączająca bezprawność.

§ 4. Nie popełnia przestęstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, kto dopuszcza się czynu zabronionego w usprawiedliwionej nieświadomości jego karalności.

§ 5. W wypadku określonym w § 3 lub 4, jeżeli błąd sprawcy jest nieusprawiedliwiony, sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary, a jeżeli czyn zabroniony jest wykroczeniem skarbowym – sąd może odstąpić od wymierzenia kary lub środka karnego wymienionego w art. 47 § 2 pkt 2 i 3, chyba że przepadek dotyczy przedmiotów określonych w art. 29 pkt 4.

1. Przepisy art. 10 k.k.s. dotyczą różnych postaci błędu. **Przez pojęcie błędu należy rozumieć niezgodność między faktycznym stanem rzeczy a jego odbiciem (odwzorowaniem) w świadomości sprawcy.** Rozróżnia się przy tym dwie postacie błędu: nieświadomość (w świadomości sprawcy nie znajdują odzwierciedlenia pewne elementy rzeczywistości) i urojenie (sprawca zakłada istnienie okoliczności, które w rzeczywistości nie występują). Źródłem błędu może być brak: odpowiedniej informacji z otaczającego środowiska, dostatecznej wiedzy, predyspozycji psychicznych do interpretacji tych informacji¹¹³.
2. **W art. 10 k.k.s. uregulowano:** (i) błąd co do znamion (§ 1); (ii) błąd co do okoliczności łagodzącej (§ 2); (iii) błąd co do okoliczności wyłączającej bezprawność (§ 3); (iv) błąd co do okoliczności wyłączającej karalność (§ 4). Ponadto w § 5 komentowanego przepisu przewidziano możliwość zastosowania przez sąd nadzwyczajnego złagodzenia kary, a w przypadku wykroczeń możliwość odstąpienia od wymierzenia kary lub środka karnego, w sytuacji gdy błąd co do okoliczności wyłączającej bezprawność lub karalność jest nieusprawiedliwiony.
3. **Błąd co do znamion prowadzi do wyłączenia odpowiedzialności karnej z uwagi na zdekompletowanie znamion strony podmiotowej czynu zabronionego.** Dotyczy to jednak wyłącznie sytuacji, w której dany czyn charakteryzuje się na tej płaszczyźnie

¹¹³ W. Wróbel, A. Zoll, *Polskie prawo karne...*, s. 380.

umyślnością. W przypadku czynów charakteryzujących się nieumyślnością art. 10 § 1 k.k.s. nie znajdzie zastosowania. W przeciwieństwie do art. 28 § 1 k.k., w brzmieniu nadanym mu ustawą z 20.02.2015 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw¹¹⁴, w art. 10 § 1 k.k.s. nie wymaga się, by błąd co do znamion był usprawiedliwiony.

4. **Błąd co do znamion musi być błędem istotnym**, odnosić się do okoliczności stanowiącej desygnat znamienia typu czynu zabronionego¹¹⁵. Błąd ten nie może jednak dotyczyć takich elementów lub znamion czynu, które same są aktami świadomości bądźż innymi procesami psychicznymi sprawcy. **Błąd co do okoliczności stanowiącej znamię czynu zabronionego może zatem dotyczyć tylko znamion przedmiotowych, a nie znamion podmiotowych**¹¹⁶. Słusznie zaznacza się, że **braku zamiaru nie da się zrekompensować nawet najbardziej nieusprawiedliwionym błędem**¹¹⁷.
5. **Przedmiotem rozbieżnych wypowiedzi jest kwestia tego, czy niewłaściwa interpretacja przepisów stanowi błąd co do znamion**. Wyrażono pogląd, że nie można utożsamiać błędu co do okoliczności stanowiącej znamię czynu zabronionego z niewłaściwą interpretacją znaczenia zwrotów określających znamiona czynu¹¹⁸. Takie też stanowisko wynika z wyroku SN z 26.07.2001 r.¹¹⁹, w uzasadnieniu którego stwierdzono, że nieporozumieniem jest utożsamianie błędu co do okoliczności stanowiącej znamię czynu zabronionego z brakiem umiejętności właściwej wykładni treści przepisu (poprawnej interpretacji znaczenia zwrotów określających znamiona czynu). Stanowisko przeciwne wyraża się w konstatacji, że błąd co do znamion może być wynikiem mylnej interpretacji przepisów¹²⁰.
6. Jako przykład błędu co do znamion wskazano sytuację, w której sprawca nie zna dopełniającego blankietową dyspozycję karną przepisu prawa finansowego i nie wie, że jego naruszenie jest zabronione przez prawo karne skarbowe¹²¹. Podnosi się także, że błędem co do znamienia jest błąd co do klauzuli normatywnej „wbrew obowiązowi”¹²².

¹¹⁴ Dz.U. poz. 396 ze zm.

¹¹⁵ W. Wróbel, A. Zoll, *Polskie prawo karne...*, s. 382; G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 276.

¹¹⁶ Wyrok SN z 20.02.1997 r., V KKN 188/96, LEX nr 32415; zob. również wyrok SA we Wrocławiu z 19.12.2014 r., II AKa 267/14, LEX nr 1630913.

¹¹⁷ J. Giezek [w:] *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, red. J. Giezek, Warszawa 2012, s. 239.

¹¹⁸ A. Wielgolewska [w:] A. Wielgolewska, A. Piaseczny, *Kodeks karny skarbowy...*, 2012, s. 44.

¹¹⁹ V KKN 153/01, LEX nr 51846.

¹²⁰ G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 277; L. Wilk [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. L. Wilk, J. Zagrodnik, 2021, s. 72.

¹²¹ L. Wilk [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. L. Wilk, J. Zagrodnik, 2021, s. 71; G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 277.

¹²² G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 277.

7. W art. 10 § 2 k.k.s. uregulowano **błąd co do znamienia, od którego zależy łagodniejsza odpowiedzialność**. Istotą tego błędu jest przekonanie sprawcy, że zachodzi określona okoliczność, która warunkuje łagodniejszą reakcję karną. Warunkiem zastosowania tego przepisu jest jednak – w przeciwieństwie do błędu uregulowanego w § 1 komentowanego artykułu – to, by błąd sprawcy (jego błędne przekonanie) był usprawiedliwiony. Jeżeli warunek ten będzie spełniony, wówczas sprawca będzie odpowiadał na podstawie przepisu przewidującego łagodniejszą odpowiedzialność.
8. **Błąd jest usprawiedliwiony wówczas**, gdy nie jest zawiniony przez sprawcę, nie można mu postawić zarzutu z powodu wyrobienia sobie błędnego przekonania¹²³. Istnienie usprawiedliwionego błędu należy rozpatrywać przez pryzmat należytej staranności przy ocenianiu danej okoliczności¹²⁴. Zwraca się uwagę, że formuła usprawiedliwienia opiera się na ocenach społecznych, z punktu widzenia których błąd sprawcy jest wybaczalny¹²⁵.
9. Nieusprawiedliwiony błąd co do okoliczności stanowiącej znamię czynu zabronionego, od której zależy łagodniejsza odpowiedzialność, nie prowadzi do zastosowania przepisu przewidującego łagodniejszą odpowiedzialność.
10. **Błąd co do okoliczności wyłączającej bezprawność (błąd co do kontrotypu, błąd co do bezprawności czynu) jest uregulowany w art. 10 § 3 k.k.s.** Zgodnie z tym przepisem nie popełnia przestęstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, kto dopuszcza się czynu zabronionego w usprawiedliwionym błędnym przekonaniu, że zachodzi okoliczność wyłączająca bezprawność. **Usprawiedliwiony błąd co do kontrotypu wyłącza winę**. W przypadku gdy błąd jest nieusprawiedliwiony, możliwe jest złagodzenie reakcji karnej na ten popełniony w takim błędzie czyn zabroniony, zgodnie z art. 10 § 5 k.k.s.
11. **Błąd co do okoliczności wyłączającej karalność (błąd co do prawa)**, uregulowany w art. 10 § 4 k.k.s., oznacza błędne przekonanie, że dany czyn nie jest penalizowany, nie stanowi przestęstwa lub wykroczenia skarbowego. W literaturze wskazano jako przejaw błędu co do prawa sytuację, w której sprawca zna przepis prawa finansowego, ale nie wie, że naruszenie tego przepisu jest karalne przez prawo karne skarbowe¹²⁶. **Usprawiedliwiony błąd co do prawa wyłącza winę**. W przypadku gdy błąd jest nieusprawiedliwiony, możliwe jest złagodzenie reakcji karnej na ten popełniony w takim błędzie czyn zabroniony, zgodnie z art. 10 § 5 k.k.s.
12. W odniesieniu do błędu co do prawa wskazano, że najczęściej będzie on usprawiedliwiony, jeżeli sprawca podjął określone zachowanie na podstawie informacji uzyskanych

¹²³ V. Konarska-Wrzosek [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. I. Zgoliński, 2021, s. 97.

¹²⁴ A. Wielgolewska [w:] A. Wielgolewska, A. Piaseczny, *Kodeks karny skarbowy...*, 2012, s. 44.

¹²⁵ G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 279.

¹²⁶ L. Wilk [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. L. Wilk, J. Zagrodnik, 2021, s. 71; zob. też G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 277.

od profesjonalnego doradcy (np. doradcy podatkowego), zaś nie ma podstaw, by zarzucać sprawcy swoistą winę w wyborze takiego doradcy czy źródła informacji¹²⁷. Reprezentowane jest jednak także stanowisko, że w takim przypadku należy mówić o błędzie co do znamion¹²⁸.

13. W wyroku SN z 8.05.2019 r.¹²⁹ wskazano, że błąd co do oceny prawnej może być usprawiedliwiony, gdy polega na przyjęciu wadliwej interpretacji przepisu i braku świadomości, że sądy stosują inną wykładnię albo w sytuacji, gdy sprawca działa pod wpływem dotychczasowego stanowiska judykatury, które nagle uległo zmianie. Jak zwrócono uwagę w literaturze¹³⁰, usprawiedliwiona nieświadomość karalności popełnionego czynu może mieć miejsce zwłaszcza wtedy, gdy przepisy prawa podatkowego, celnego, dewizowego lub hazardowego wypełniające blankietowe dyspozycje prawa karnego skarbowego są często zmieniane i wprowadzane w życie bez żadnego lub z bardzo krótkim *vacatio legis*, bez odpowiedniego upowszechnienia dokonanych zmian w społeczeństwie, a jednocześnie na sprawcy nie ciążył szczególny obowiązek ich śledzenia¹³¹. Z kolei w wyroku SN z 6.06.2019 r.¹³² stwierdzono, że nie można skutecznie powoływać się na niezawinioną nieznaną prawo, jeżeli z ustalonych faktów wynika, że sprawca nie tylko nie starał się w sposób należyty zapoznać z obowiązującym uregulowaniem, choć miał możliwość to uczynić u przedstawicieli właściwych organów, ale wręcz w sposób wyraźny z takiej możliwości zrezygnował.
14. **Sprawca czynu popełnionego w warunkach błędu co do kontratypu lub błędu co do prawa, gdy błąd taki jest nieusprawiedliwiony, może podlegać zastosowaniu art. 10 § 5 k.k.s.** Zgodnie z tym przepisem sąd może w takim przypadku zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary. Natomiast jeżeli czyn jest wykroczeniem skarbowym, sąd ma nawet możliwość odstąpienia od wymierzenia kary lub środka karnego w postaci przypadku przedmiotów (art. 47 § 2 pkt 2 k.k.s.) oraz ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów (art. 47 § 2 pkt 3 k.k.s.). Odstąpienie od orzeczenia przypadku jest niemożliwe w okolicznościach wskazanych w art. 29 pkt 4 k.k.s., czyli gdy przedmiotem przypadku mają być przedmioty, których wytwarzanie, posiadanie, obrót, przechowywanie, przewóz, przenoszenie lub przesyłanie jest zabronione.

Art. 11. [Niepoczytalność]

§ 1. Nie popełnia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, kto z powodu choroby psychicznej, upośledzenia umysłowego lub innego zakłócenia czyn-

¹²⁷ A. Wielgolewska [w:] A. Wielgolewska, A. Piaseczny, *Kodeks karny skarbowy...*, 2012, s. 45–46.

¹²⁸ G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 281.

¹²⁹ III KK 30/18, LEX nr 2681280.

¹³⁰ V. Konarska-Wrzošek [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. I. Zgoliński, 2021, s. 99.

¹³¹ V. Konarska-Wrzošek [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. I. Zgoliński, 2021, s. 99.

¹³² IV KK 218/18, LEX nr 2683638.

ności psychicznych nie mógł w czasie czynu rozpoznać jego znaczenia lub pokierować swoim postępowaniem.

§ 2. Jeżeli w czasie popełnienia przestęstwa skarbowego zdolność rozpoznania znaczenia czynu lub kierowania postępowaniem była w znacznym stopniu ograniczona, sąd może orzec karę w wysokości nieprzekraczającej dwóch trzecich górnej granicy ustawowego zagrożenia przewidzianego za przypisane sprawcy przestęstwo skarbowe; sąd może zastosować także nadzwyczajne złagodzenie kary, a nawet odstąpić od wymierzenia kary lub środka karnego wymienionego w art. 22 § 2 pkt 2–6, chyba że przepadek dotyczy przedmiotów określonych w art. 29 pkt 4.

§ 3. Jeżeli w wypadku określonym w § 2 sprawca popełnił wykroczenie skarbowe, sąd może odstąpić od wymierzenia kary lub środka karnego wymienionego w art. 47 § 2 pkt 2 i 3, chyba że przepadek dotyczy przedmiotów określonych w art. 29 pkt 4.

§ 4. Przepisów § 1–3 nie stosuje się, gdy sprawca wprowadził się w stan nietrzeźwości lub inny stan odurzenia powodujący wyłączenie lub ograniczenie poczytalności, które przewidywał albo mógł przewidzieć.

1. Odpowiedzialność za popełnienie przestęstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego opiera się na zasadzie winy (art. 1 § 3 k.k.s.). Warunkiem przypisania określonej osobie winy jest to, by miała ona możliwość rozpoznania znaczenia swojego czynu i pokierowania swoim postępowaniem. Jeżeli możliwość taka nie istnieje, dana osoba nie może ponosić odpowiedzialności za swój czyn, nawet jeżeli wypełnia on znamiona czynu zabronionego i inne warunki takiej odpowiedzialności. W takiej sytuacji zachodzi okoliczność wyłączająca winę.
2. W doktrynie wskazano, że **niemożność rozpoznania znaczenia czynu** oznacza, że sprawca nie zdaje sobie sprawy z tego, co czyni, nie mogąc właściwie ocenić faktów czy sensu moralno-społecznego i prawnego swego czynu¹³³. Z kolei **niemożność pokierowania swoim postępowaniem** polega na braku zdolności do podjęcia decyzji o określonym zachowaniu się i poddaniu zachowania kontroli intelektualnej¹³⁴.
3. Z powyższej przyczyny ustawodawca wyraźnie uregulował sytuację osób, którym nie można przypisać winy z powodu choroby psychicznej, upośledzenia umysłowego lub innego zakłócenia czynności psychicznych. Naturalnie sprawca danego czynu musi być dotknięty jedną z tych dolegliwości w czasie czynu. Ich ewentualne późniejsze wystąpienie pozostaje bez znaczenia dla oceny, czy doszło ze strony sprawcy do popełnienia przestęstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.
4. Pojęcia „choroba psychiczna”, „upośledzenie umysłowe”, „inne zakłócenie czynności psychicznych” są pojęciami z zakresu medycyny, a nie prawa. Nie są w szczegól-

¹³³ V. Konarska-Wrzošek [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. I. Zgoliński, 2021, s. 102.

¹³⁴ M. Budyn-Kulik [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. M. Mozgawa, Warszawa 2015, s. 103.

ności definiowane przepisami Kodeksu karnego skarbowego. Ich stwierdzenie wymaga wiedzy specjalnej, a w konsekwencji skutkuje koniecznością powołania w postępowaniu karnym skarbowym biegłych, którzy oceniają, czy dana osoba istotnie była dotknięta wspomnianymi dolegliwościami w czasie popełnienia czynu.

5. Zdolność rozpoznania czynu lub pokierowania swoim postępowaniem jest stopniowalna. Możliwa jest zatem zarówno sytuacja, w której zdolność ta jest w ogóle wyłączona, jak i taka, w której dochodzi do jej ograniczenia. Z perspektywy przepisów stosowanych w postępowaniu karnym skarbowym relewantny jest jednak nie każdy stopień ograniczenia wspomnianych zdolności, ale jedynie taki, który osiąga poziom znaczny. Ustawodawca odnosi się więc w § 2 komentowanego przepisu jedynie do znacznego ograniczenia zdolności rozpoznania czynu lub pokierowania swoim postępowaniem. Ograniczenie, które nie osiąga takiego poziomu, pozostaje irrelevantne dla możliwości przypisania sprawcy winy.

6. Sytuacja, w której sprawca ma znacznie ograniczoną zdolność rozpoznania czynu lub pokierowania swoim postępowaniem, nie wyłącza winy, redukuje jednak stopień zawinienia, co skutkuje otworzeniem dla orzekającego sądu możliwości łagodniejszego ukarania sprawcy. Zgodnie z art. 11 § 2 k.k.s. w takiej sytuacji sąd może w przypadku przestępstw skarbowych:

- orzec karę w wysokości nieprzekraczającej dwóch trzecich górnej granicy ustawowego zagrożenia przewidzianego za przestępstwo skarbowe;
- zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary (zob. komentarz do art. 36 k.k.s.);
- odstąpić od wymierzenia kary lub środka karnego w postaci: przepadku przedmiotów (art. 22 § 2 pkt 2 k.k.s.); ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów (art. 22 § 2 pkt 3 k.k.s.); przepadku korzyści majątkowej (art. 22 § 2 pkt 4 k.k.s.); ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej (art. 22 § 2 pkt 4a k.k.s.); zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska (art. 22 § 2 pkt 5 k.k.s.); podania wyroku do publicznej wiadomości (art. 22 § 2 pkt 6 k.k.s.). Nie jest jednak możliwe odstąpienie od środka karnego w postaci przepadku, jeżeli dotyczy on przedmiotów określonych w art. 29 pkt 4 k.k.s., a więc takich, których wytwarzanie, posiadanie, obrót, przechowywanie, przewóz, przenoszenie lub przesyłanie jest zabronione.

7. Z kolei jeżeli sprawca popełnił w warunkach wskazanych w art. 11 § 2 k.k.s. wykroczenie skarbowe, sąd może odstąpić od wymierzenia kary lub środka karnego w postaci przepadku przedmiotów (art. 47 § 2 pkt 2 k.k.s.) oraz ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów (art. 47 § 2 pkt 3 k.k.s.). Podobnie jednak jak w przypadku przestępstw skarbowych odstąpienie od orzeczenia przepadku jest niemożliwe w przypadkach wskazanych w art. 29 pkt 4 k.k.s.

8. Przepisów art. 11 § 1–3 k.k.s. nie stosuje się, gdy sprawca wprawił się w stan nietrzeźwości lub inny stan odurzenia, czym spowodował wyłączenie lub ograniczenie poczytalności, które przewidywał albo mógł przewidzieć. **Istotą tego przepisu jest brak możliwości swoistego premiowania osób, które ograniczyły swoje możliwości percepcyjne przez spożycie alkoholu lub zastosowanie środków wywołujących inny niż nietrzeźwość stan odurzenia. Kluczowy jest w tej kwestii aspekt przewidywalności.** Jeżeli sprawca nie mógł przewidzieć, że w wyniku określonego swojego zachowania wprawi się w stan wskazany w art. 11 § 4 k.k.s., wówczas jego zachowanie nie będzie nosiło znamion naganności i brak będzie podstaw do ograniczania zastosowania § 1–3 komentowanego przepisu. W literaturze zauważono, że w prawie karnym skarbowym sytuacja takiego zawinienia będzie miała znacznie mniejsze znaczenie w praktyce aniżeli na gruncie przepisów Kodeksu karnego¹³⁵.

Art. 12. [Zasada humanitaryzmu; dyrektywy sądowego wymiaru kary]

§ 1. Kary, środki karne oraz inne środki przewidziane w kodeksie stosuje się z uwzględnieniem zasad humanitaryzmu, w szczególności z poszanowaniem godności człowieka.

§ 2. Sąd wymierza karę, środek karny lub inny środek według swego uznania, w granicach przewidzianych przez kodeks bacząc, aby ich dolegliwość nie przekraczała stopnia winy, uwzględniając stopień społecznej szkodliwości czynu oraz biorąc pod uwagę cele zapobiegawcze i wychowawcze, które mają one osiągnąć w stosunku do sprawcy, a także potrzeby w zakresie kształtowania świadomości prawnej społeczeństwa.

§ 3. Wymierzając karę, środek karny lub inny środek młodocianemu albo nieletniemu, sąd kieruje się przede wszystkim tym, aby sprawcę wychować.

1. Podstawa jakichkolwiek decyzji procesowych, a w szczególności wymierzanie kar, które ze swojej istoty ingerują niejednokrotnie w istotny sposób w prawa i wolności jednostek, musi się opierać na **zasadzie humanitaryzmu**, której przejawem jest poszanowanie godności człowieka. Wyrazem tej konstatacji jest treść art. 12 § 1 k.k.s., który nakazuje uwzględnianie wspomnianej zasady przy stosowaniu kar, środków karnych, innych środków przewidzianych w Kodeksie karnym skarbowym. Potrzebę tę można wyprowadzać choćby z treści przepisów Konstytucji RP – z jej art. 2 (zasada demokratycznego państwa prawnego), art. 30 (zasady przyrodzonej godności), art. 31 ust. 3 (zasad ograniczania konstytucyjnych wolności i praw), art. 40 (zakazującego w szczególności poniżającego traktowania i karania). W literaturze zwrócono uwagę, że prawidłowe rozumienie zasady humanitaryzmu powinno opierać się na założeniu minimalizowania dolegliwości ponad konieczność wynikającą z realizacji celów prawa karnego¹³⁶. Tak więc

¹³⁵ L. Wilk, *Wina i strona podmiotowa czynu w prawie karnym skarbowym*, PiP 2001/4, s. 51.

¹³⁶ G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 288.

z aspektem tym łączy się wymóg proporcjonalności (adekwatności) przy wymierzaniu sankcji za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.

2. W § 2 komentowanego przepisu ustawodawca określił **dyrektywy, które powinny być stosowane przy wymierzaniu przez sąd kary, środka karnego czy innego środka przewidzianego przepisami**.
3. **Ustawodawca choć wskazuje dyrektywy, jakimi należy się kierować przy orzekaniu w przedmiocie kary, to bazuje na fundamentalnej zasadzie swobody orzecznictwa sądu**, który wymierza karę według swego uznania. Należy przyjąć, że art. 12 § 2 k.k.s. nie ma charakteru stanowczego. Ujęte w nim dyrektywy i przesłanki podlegają ocenie właśnie w ramach swobodnego uznania sędziowskiego¹³⁷. **Nie oznacza to jednak, że sąd może dokonywać oceny dowolnej, arbitralnej**, albowiem dokonując oceny naganności czynu popełnionego przez sprawcę, sąd zobowiązany jest do uwzględniania aksjologii i hierarchii wartości stojącej u podstaw Konstytucji RP oraz ustawy karnej¹³⁸. Sędziowie mają obowiązek przestrzegania przepisów obowiązujących ustaw, w tym zasad i dyrektyw wymiaru kary zawartych w tych ustawach¹³⁹.
4. **Podstawowym kryterium, które ustawodawca wymienia na pierwszym miejscu, jest wina**, a ujmując rzecz precyzyjnie – stopień winy, który nie może zostać przekroczony. Stopień winy pełni zatem funkcję limitującą. Wpływają na niego takie czynniki, jak: możliwość rozpoznania faktycznego i społecznego znaczenia czynu, możliwość podjęcia decyzji dotyczącej zgodnego z prawem zachowania, możliwość faktycznego sterowania swoim postępowaniem w wykonaniu podjętej decyzji¹⁴⁰. Wskazuje się, że na stopień winy nie mają wpływu te okoliczności, które rzutują na wybór kary lub środka karnego i ich rozmiar¹⁴¹.
5. Wymierzając karę, środek karny lub stosując inne środki, **sąd musi uwzględnić stopień społecznej szkodliwości czynu**. Musi więc dokonać analizy przez pryzmat kryteriów wskazanych w art. 53 § 7 k.k.s. Zgodnie z tym przepisem przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu zabronionego bierze się pod uwagę rodzaj i charakter zagrożonego lub naruszonego dobra, wagę naruszonego przez sprawcę obowiązku finansowego, wysokość uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej, sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego, jak również postać zamiaru, motywację sprawcy, rodzaj naruszonej reguły ostrożności i stopień jej naruszenia.

¹³⁷ Zob. wyrok SN z 7.12.2021 r., IV KK 481/21, LEX nr 3283460.

¹³⁸ W. Wróbel [w:] *Kodeks karny. Część ogólna*, t. I, cz. II, *Komentarz do art. 53–116*, red. W. Wróbel, A. Zoll, Warszawa 2016, s. 33.

¹³⁹ A. Marek, *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 175.

¹⁴⁰ Zob. W. Wróbel [w:] *Kodeks karny...*, s. 39.

¹⁴¹ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, 2009, s. 76.

6. Sąd orzekając, powinien brać pod uwagę cele zapobiegawcze i wychowawcze, które mają zostać osiągnięte w stosunku do sprawcy poprzez zastosowanie kary, środka karnego lub innych środków. Jest to wyraz tzw. **prewencji szczególnej**, w ramach której to sprawca ma się stać przedmiotem oceny i odniesienia dla sądu. Sąd powinien mieć na uwadze wpływ kary (innych środków) na sprawcę, a także to, by w rezultacie jej wykonania zapobiec popełnieniu w przyszłości przestępstwa przez sprawcę. W literaturze wyrażono przy tym stanowisko, że prewencja szczególna w prawie karnym skarbowym będzie się ograniczać w praktyce do zapobiegania, przy znikomej roli wychowania¹⁴². Należy jednak stwierdzić, że tylko indywidualna ocena konkretnej sprawy i konkretnego sprawcy powinna być podstawą do wnioskowania co do stopnia, w jakim na wymiar kary (innego środka) powinny mieć wpływ cele wychowawcze (zob. w szczególności uwagi dotyczące art. 12 § 3 k.k.s. poniżej).
7. **Sąd powinien też mieć na uwadze tzw. prewencję generalną**, a więc potrzebę w zakresie kształtowania świadomości prawnej społeczeństwa. Dyrektywa ta nie może być jednak pojmowana wyłącznie jako odstrasżanie społeczeństwa. Tylko bowiem kara sprawiedliwa i współmierna do stopnia społecznej szkodliwości danego czynu, wymierzona w granicach winy sprawcy może mieć pozytywny wpływ na społeczeństwo¹⁴³. Celem prewencji generalnej jest edukacja społeczeństwa za pomocą ferowanych wyroków, a zwłaszcza przez wskazywanie na sprawiedliwość i racjonalność zróżnicowanych reakcji karnych z uwagi na szczególne cechy popełnionego czynu, jak również osoby sprawcy¹⁴⁴.
8. **W art. 12 § 3 k.k.s. ustawodawca nadał priorytet celom wychowawczym sankcji karnej w przypadku sprawców młodocianych albo nieletnich.** Przez pojęcie młodocianych należy rozumieć, zgodnie z art. 53 § 19 k.k.s., osobę, która w czasie popełnienia czynu zabronionego nie ukończyła 21 lat i w czasie orzekania w pierwszej instancji 24 lat. Z kolei nieletni to osoba, która nie ukończyła 17 lat (zob. art. 5 § 1 k.k.s.). **W przypadku takich sprawców, z uwagi na młody wiek, sąd powinien kierować się przede wszystkim tym, aby sprawcę wychować.** Jak wskazano w orzecznictwie, „młodocianość” i „względny wychowawczy” stanowią jedynie punkt wyjściowy i muszą być zestawione z pozostałymi okolicznościami podmiotowymi i przedmiotowymi, mającymi znaczenie dla wymiaru kary, przy czym istotnymi przesłankami przy ustalaniu kary młodocianemu sprawcy powinny być: stopień jego zdemoralizowania, tryb życia przed popełnieniem przestępstwa, zachowanie się po jego popełnieniu, motyw i sposoby działania¹⁴⁵. W doktrynie wskazano zaś, że preferencja celu wychowawczego w przypadku sprawców młodocianych (i nieletnich) ogranicza dobór i kształtowanie reakcji karnej ze względu na potrzeby ogólnoprewencyjne, jednakże komentowany przepis nie zwalnia całkowicie sądów

¹⁴² L. Wilk [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. L. Wilk, J. Zagrodnik, 2021, s. 80.

¹⁴³ Tak wyrok SA w Warszawie z 10.02.2021 r., II AKa 280/20, LEX nr 3160262.

¹⁴⁴ V. Konarska-Wrzošek [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. I. Zgoliński, 2021, s. 114.

¹⁴⁵ Postanowienie SN z 4.05.2005 r., II KK 454/04, LEX nr 149647.

z obowiązku uwzględniania społecznego odbioru treści ferowanych wyroków wobec sprawców młodocianych¹⁴⁶.

Art. 13. [Okoliczności wpływające na wymiar kary]

§ 1. Wymierzając karę, środek karny lub inny środek, sąd uwzględnia w szczególności rodzaj i rozmiar ujemnych następstw czynu zabronionego, rodzaj i stopień naruszenia ciężącego na sprawcy obowiązku finansowego, jego motywację i sposób zachowania się, właściwości i warunki osobiste, sposób życia przed popełnieniem czynu zabronionego i zachowanie się po jego popełnieniu, a zwłaszcza gdy czynił starania o zapobieżenie uszczupleniu należności publicznoprawnej lub o jej późniejsze wyrównanie.

§ 2. Okoliczności wpływające na wymiar kary, środka karnego lub innego środka uwzględnia się tylko co do osoby, której one dotyczą.

1. W przepisie art. 13 § 1 k.k.s. wyliczono okoliczności wpływające na wymiar sankcji karnej, tj. te, które sąd uwzględnia przy wymierzaniu kary, środka karnego lub innego środka, który jest przez sąd stosowany. W § 2 komentowanego przepisu wyrażono przy tym zasadę indywidualizacji sankcji karnej, przesądając, że okoliczności wpływające na wymiar kary czy innych stosowanych środków uwzględnia się jedynie wobec tej osoby, której te okoliczności dotyczą. Jak wskazano w judykaturze, indywidualizowanie kary lub środków karnych orzeczonych za popełnienie określonego przestępstwa oznacza różnicowanie ich rodzaju i rozmiaru¹⁴⁷.
2. Katalog okoliczności mających wpływ na wymiar reakcji karnej ma charakter otwarty, czego wyrazem jest posłużenie się sformułowaniem „w szczególności”. Sąd wymierzając karę lub orzekając wobec sprawcy środki karne lub inne środki, może kierować się również innymi aspektami aniżeli wyliczone w art. 13 § 1 k.k.s. **Mając jednak na uwadze wskazanie okoliczności przez ustawodawcę, niewątpliwie od tych okoliczności sąd nie powinien abstrahować i powinny one pozostawać w zakresie jego analizy.** Jest przy tym jasne, że rezultatem takiej analizy może być zarówno przekonanie o konieczności ostrzejszej, jak i łagodniejszej reakcji karnej na popełnienie danego czynu.
3. **Rodzaj i rozmiar ujemnych następstw czynu zabronionego** oznaczają wzięcie pod uwagę wpływu jego popełnienia na rzeczywistość. Dotyczy to choćby kwestii tego, czy i jaka szkoda została wyrządzona przez sprawcę. Może dotyczyć np. tego, jakiego rodzaju podatku dotyczyło przestępstwo skarbowe, czy spowodowało odwracalne, czy też nieodwracalne skutki. **W tym kontekście należy zwrócić uwagę, że wspomniana okolicz-**

¹⁴⁶ V. Konarska-Wrzošek [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. I. Zgoliński, 2021, s. 117.

¹⁴⁷ Wyrok SA w Lublinie z 28.03.2006 r., II AKa 43/06, LEX nr 193616.

ność jest blisko związana ze wskazaną także w art. 13 § 1 k.k.s. kwestią rodzaju i stopnia naruszenia ciążącego na sprawcy obowiązku finansowego. Słusznie zauważa się w literaturze, że choć w prawie karnym skarbowym przez pojęcie ujemnych następstw czynu będzie się rozumieć przede wszystkim skutki o charakterze materialnym, to nie oznacza to jednak, iż nie mogą tu mieć żadnego znaczenia następstwa czynu o charakterze niematerialnym, nieekonomicznej natury¹⁴⁸.

4. W przepisie art. 13 § 1 k.k.s. wymieniono również okoliczności, które są bezpośrednio związane z osobą sprawcy. Należy więc uwzględnić motywację i sposób zachowania się sprawcy oraz to, jakie są jego warunki osobiste, sposób życia przed popełnieniem czynu zabronionego i zachowanie po jego popełnieniu. Oczywiście jest, że odmiennie należy wartościować zachowanie osoby, która dopuściła się czynu przeciwko obowiązkom fiskalnym z braku możliwości finansowych, odmiennie zaś takie, które było motywowane chęcią uzyskania korzyści majątkowej. Także powody dążenia do osiągnięcia korzyści majątkowej mogą być odmienne i różnie oceniane (np. chęć wykorzystania środków na ratowanie zdrowia osoby bliskiej w porównaniu z działaniem w celu zwiększenia swojego majątku). Różny może być też sposób zachowania się sprawcy, który może się choćby charakteryzować planowaniem, podstępem czy zorganizowanym charakterem przestępczego działania. Może być również jednostkowy, przypadkowy, sytuacyjny. Okoliczności danej sprawy będą decydować o obostrzającym albo łagodzącym charakterze sposobu zachowania sprawcy. Przez pojęcie warunków i właściwości osobistych sprawcy należy rozumieć charakterystykę sprawcy oderwaną od samego czynu zabronionego. Chodzi więc o kwestie, takie jak: wykształcenie sprawcy, stan jego wiedzy i stopień jego świadomości, warunki bytowe, warunki finansowe itd. Sąd powinien mieć wreszcie na uwadze to, w jaki sposób sprawca zachowywał się przed popełnieniem czynu (w szczególności to, czy nie naruszał już wcześniej przepisów prawa, czy nie był karany) oraz po jego popełnieniu, gdzie ustawodawca zwrócił szczególną uwagę na to, czy sprawca poczynił starania o zapobieżenie uszczupleniu należności publicznoprawnej lub o jej późniejsze wyrównanie. **Przesłanka zachowania sprawcy po popełnieniu czynu zabronionego może nabrać szczególnego znaczenia w przypadku upływu znacznego okresu między czynem a wyrokowaniem.** W takiej sytuacji prawidłowy (a tym bardziej pozytywnie wyróżniający się) sposób funkcjonowania sprawcy po dopuszczeniu się przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, czy to na płaszczyźnie prywatnej, czy zawodowej, może istotnie wpływać na ocenę tego, czy potrzebna jest surowa reakcja karna na dany czyn. Sąd ma bowiem wówczas możliwość oparcia swojej oceny na szerokim wycinku życia sprawcy i ze skorzystania z tej możliwości nie powinien rezygnować. Rezultat takiej oceny może być oczywiście dla sprawcy również negatywny, jeżeli swoim dalszym postępowaniem dał dla takiej oceny powody.

¹⁴⁸ L. Wilk [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. L. Wilk, J. Zagrodnik, 2021, s. 83.

5. **W kontekście zachowania się sprawcy po popełnieniu czynu należy szczególnie podkreślić kwestię przyznania się sprawcy do jego popełnienia.** Tego rodzaju deklaracja, o ile nie została następnie wycofana i oceniana jest jako szczerza, z pewnością stanowi okoliczność łagodzącą. Jednocześnie należy wyraźnie podkreślić, że brak przyznania się sprawcy i zaprzeczanie popełnieniu czynu nie mogą być traktowane jako okoliczności obostrzające. Oskarżony nie ma bowiem obowiązku dostarczać dowodów swojej niewinności (art. 74 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.), nie na nim spoczywa ciężar dowodowy, on zaś sam korzysta z domniemania niewinności do momentu prawomocnego wyroku stwierdzającego jego winę (art. 5 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.).

Art. 14. [Termin uiszczenia należności publicznoprawnej]

Jeżeli sąd lub organ postępowania przygotowawczego określa także obowiązek, sposób lub termin uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej lub równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów lub równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej, to powinien przy tym wziąć pod uwagę w szczególności sytuację majątkową sprawcy oraz wysokość uszczuplonej należności publicznoprawnej lub równowartości pieniężnej przedmiotów bądź korzyści podlegających przepadkowi.

1. Przepis art. 14 k.k.s. nakłada obowiązki na sąd lub organ postępowania przygotowawczego, w sytuacji gdy określa on obowiązek, sposób lub termin uiszczenia: (i) uszczuplonej należności publicznoprawnej; (ii) równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów; (iii) równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej.
2. W takich sytuacjach sąd lub organ powinien wziąć pod uwagę w szczególności sytuację majątkową sprawcy oraz wysokość uszczuplonej należności publicznoprawnej lub równowartości pieniężnej przedmiotów bądź korzyści podlegających przepadkowi.
3. W doktrynie podkreśla się, że **przepis art. 14 k.k.s. jest wyrazem tego, jak duże znaczenie ustawodawca przypisuje funkcji egzekucyjno-kompensacyjnej prawa karnego skarbowego z uwzględnieniem zasady humanitaryzmu**¹⁴⁹.
4. W doktrynie postuluje się – słusznie – wprowadzenie do art. 14 k.k.s. obowiązku wysłuchania podmiotu, w stosunku do którego określa się obowiązek, sposób lub termin uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej¹⁵⁰. Zaznacza się również, że dowolność ustalenia terminu będzie oznaczała naruszenie prawa materialnego¹⁵¹.

¹⁴⁹ G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 293; V. Konarska-Wrzosek, *Kodeks karny skarbowy...* red. I. Zgoliński, 2021, s. 120.

¹⁵⁰ L. Wilk, K. Czichy, *Egzekucyjna funkcja prawa karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2016/7–8, s. 15.

¹⁵¹ L. Wilk, *Niektóre zagadnienia związane z uiszczeniem uszczuplonego podatku przez sprawcę czynu zabronionego*, Prok. i Pr. 2003/4, s. 129.

5. Nakładanie przez sąd lub organ postępowania przygotowawczego obowiązków, sposobów lub terminów, o których mowa w art. 14 k.k.s., przewidziano w Kodeksie karnym skarbowym, w szczególności w przypadku: czynnego żalu (art. 16 § 2 i 3 k.k.s.), korekty deklaracji podatkowej (art. 16a k.k.s.), warunkowego umorzenia postępowania (art. 41 § 2 k.k.s.), warunkowego zawieszenia wykonania kary (art. 41 § 4 pkt 1 w zw. z art. 41 § 2 k.k.s.), warunkowego zwolnienia (art. 41 § 4 pkt 2 w zw. z § 2 k.k.s.), orzekania kary ograniczenia wolności (art. 26 § 2 k.k.s.), dobrowolnego poddania się odpowiedzialności (art. 146 § 1 i 2 pkt 2 k.k.s.), orzekania w przedmiocie skazania bez rozprawy (art. 156 § 3 k.k.s.).

Art. 15. [Obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej]

§ 1. Orzeczenie zapadłe w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie zwalnia od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej.

§ 2. W razie orzeczenia przepadku przedmiotów, ściągnięcia ich równowartości pieniężnej lub obowiązku uiszczenia ich równowartości pieniężnej wygasa obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej dotyczącej tych przedmiotów.

§ 3. W razie uiszczenia należności publicznoprawnej sąd może orzec przepadek przedmiotów tylko w warunkach określonych w art. 31 § 3 pkt 2.

§ 4. W razie potrzeby orzeczenie kończące postępowanie, na mocy którego nie orzeczono przepadku przedmiotów, ściągnięcia ich równowartości pieniężnej lub obowiązku uiszczenia równowartości pieniężnej tych przedmiotów, powinno zawierać również rozstrzygnięcie co do przekazania przedmiotu właściwemu organowi do odrębnego postępowania.

1. Przepis art. 15 k.k.s. w zakresie § 2 i 4 został znowelizowany z dniem 17.12.2005 r.¹⁵²
2. Odpowiedzialność karnoskarbowa sprawcy przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego jest **niezależna od odpowiedzialności finansowej** z tytułu realizacji obowiązków fiskalnych wobec Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub Unii Europejskiej. Stąd zgodnie z art. 15 § 1 k.k.s. orzeczenie zapadłe w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie zwalnia od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej. W szczególności obowiązek jej uiszczenia nie jest uzależniony od zamieszczenia w orzeczeniu karnym stosownego nakazu jej uregulowania. Oznacza to, że **należność publicznoprawna (podatek, cło, opłata) nie wygasa na skutek tego, że osoba obowiązana do jej uiszczenia jest pociągnięta do odpowiedzialności karnej i nawet ukarana**¹⁵³. Dzieje się tak niezależnie od tego, czy obowiązek uiszczenia danej należności publicznoprawnej, zgodnie z właściwymi przepisami regu-

¹⁵² Nowelizacja z 28.07.2005 r.

¹⁵³ Zob. wyrok NSA z 21.06.2005 r., FSK 1828/04, LEX nr 798668.

lującymi obowiązki w zakresie danej należności publicznoprawnej, ciąży na sprawcy przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, czy na innym podmiocie.

Należność publicznoprawna – zob. art. 53 § 26 i 26a k.k.s.

3. Zgodnie z art. 15 § 2 k.k.s. w razie orzeczenia w postępowaniu o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe przepadek przedmiotów, ściągnięcia ich równowartości pieniężnej lub obowiązku uiszczenia ich równowartości pieniężnej **wygasa obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej dotyczącej tych przedmiotów**¹⁵⁴.

Ratio legis regulacji zawartej w art. 15 § 2 k.k.s. jest następstwem zasady, że przepadek przedmiotu przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego, prowadząc do pozbawienia sprawcy jego własności, stanowi najdalej idącą dolegliwość majątkową i pochłania tym samym wszelką inną należność ciążącą na tym przedmiocie w związku z popełnieniem przestępstwa¹⁵⁵.

4. Przepadek równowartości korzyści majątkowej jest środkiem karnym określonym w art. 22 § 2 pkt 4a k.k.s. zupełnie innym niż przepadek przedmiotów (art. 22 § 2 pkt 2 k.k.s.) czy ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadek przedmiotów (art. 22 § 2 pkt 3 k.k.s.). Tym samym **uregulowanie kwoty stanowiącej równowartość uzyskanej korzyści majątkowej nie oznacza uregulowania należności publicznoprawnej** w rozumieniu art. 15 § 2 k.k.s.¹⁵⁶
5. Jednakże w razie orzeczenia przepadek przedmiotów, ściągnięcia ich równowartości pieniężnej lub obowiązku uiszczenia ich równowartości pieniężnej **wygasa obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej dotyczącej tych przedmiotów** (art. 15 § 2 k.k.s.).
6. Jeżeli należność publicznoprawna została uiszczona przed wydaniem orzeczenia w postępowaniu o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, **sąd może orzec przepadek przedmiotów tylko w warunkach określonych w art. 31 § 3 pkt 2 k.k.s.** (art. 15 § 3 k.k.s.). Po pierwsze, sąd może orzec przepadek przedmiotów, jeżeli uiszczona należność publicznoprawna jest niewspółmiernie niska do kwoty równowartości pieniężnej przepadek przedmiotów. Uregulowanie to ma na celu zapobieżenie sytuacji, w której sprawca z popełnionego czynu odnosi nieuzasadnioną korzyść¹⁵⁷. Po drugie, sąd może orzec przepadek przedmiotów wówczas, gdy dotyczy on przedmiotów określonych w art. 29 pkt 4 k.k.s. (przedmioty, których wytwarzanie, posiadanie, obrót, przechowywanie, przewóz, przenoszenie lub przesyłanie jest zabronione) lub które zostały specjalnie przysposobione do popełnienia czynu zabronionego.

¹⁵⁴ Zob. wyrok NSA z 30.08.2011 r., I FSK 1273/10, LEX nr 1573880.

¹⁵⁵ Zob. wyrok SN z 24.05.2012 r., V KK 84/12, LEX nr 1165296.

¹⁵⁶ Zob. wyroki NSA: z 8.09.2011 r., I GSK 512/10, LEX nr 1611925; z 5.04.2011 r., I FSK 427/10, LEX nr 989928.

¹⁵⁷ Zob. V. Konarska-Wrzosek [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. I. Zgoliński, 2021, s. 123–124.

7. Zgodnie z art. 15 § 4 k.k.s. w razie potrzeby zapadłe w postępowaniu o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe **orzeczenie kończące postępowanie**, na mocy którego nie orzeczono przepadku przedmiotów, ściągnięcia ich równowartości pieniężnej lub obowiązku uiszczenia równowartości pieniężnej tych przedmiotów, **powinno zawierać również rozstrzygnięcie** co do przekazania przedmiotu właściwemu organowi do odrębnego postępowania.

ROZDZIAŁ 2

Zaniechanie ukarania sprawcy

Art. 16. [Czynny żal]

§ 1. 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.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się tylko wtedy, gdy w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ postępowania przygotowawczego uiszczono w całości wymagalną należność publicznoprawną uszczuploną popełnionym czynem zabronionym. Jeżeli czyn zabroniony nie polega na uszczupleniu tej należności, a orzeczenie przepadku przedmiotów jest obowiązkowe, sprawca powinien złożyć te przedmioty, natomiast w razie niemożności ich złożenia – uiścić ich równowartość pieniężną; nie nakłada się obowiązku uiszczenia ich równowartości pieniężnej, jeżeli przepadek dotyczy przedmiotów określonych w art. 29 pkt 4.

§ 3. Jeżeli złożone przedmioty podlegające przepadkowi mogą ulec szybkiemu zniszczeniu lub zepsuciu, ich przechowywanie byłoby połączone z niewspółmiernymi kosztami lub nadmiernymi trudnościami albo powodowałoby znaczne obniżenie ich wartości, organ postępowania przygotowawczego nakłada na sprawcę obowiązek uiszczenia ich równowartości pieniężnej, chyba że przepadek dotyczy przedmiotów określonych w art. 29 pkt 4.

§ 4. Zawiadomienie wnosi się na piśmie albo ustnie do protokołu.

§ 4a. Zawiadomienie do finansowego organu postępowania przygotowawczego może być złożone także za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym.

§ 5. Zawiadomienie jest bezskuteczne, jeżeli zostało złożone:

- 1) w czasie, kiedy organ ścigania miał już wyraźnie udokumentowaną wiadomość o popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego;
- 2) po rozpoczęciu przez organ ścigania czynności służbowej, w szczególności przeszukania, czynności sprawdzającej lub kontroli zmierzającej do ujawnie-

nia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, chyba że czynność ta nie dostarczyła podstaw do wszczęcia postępowania o ten czyn zabroniony.

§ 6. Przepisu § 1 nie stosuje się wobec sprawcy, który:

- 1) kierował wykonaniem ujawnionego czynu zabronionego;
- 2) wykorzystując uzależnienie innej osoby od siebie, polecił jej wykonanie ujawnionego czynu zabronionego;
- 3) zorganizował grupę albo związek mający na celu popełnienie przestępstwa skarbowego albo taką grupą lub związkiem kierował, chyba że zawiadomienia, o którym mowa w § 1, dokonał ze wszystkimi członkami grupy lub związku;
- 4) nakłaniał inną osobę do popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego w celu skierowania przeciwko niej postępowania o ten czyn zabroniony.

1. Przepis art. 16 k.k.s. został **znowelizowany** z dniem 17.12.2005 r.¹⁵⁸; w późniejszym czasie zmieniany był dwukrotnie § 4, zaś z dniem 7.07.2022 r. dodany został § 4a¹⁵⁹.
2. Specyfika przestępstw i wykroczeń skarbowych przejawia się w tym, że w razie ich popełnienia **zagrożonym dobrem jest przede wszystkim interes finansowy** Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub Unii Europejskiej. Dlatego **celem postępowania karnego skarbowego** jest nie tylko wykrycie i ukaranie sprawcy czy wykonanie zadań prawa karnego w walce z przestępczością, lecz **przede wszystkim dbałość o wyrównanie uszczerbku finansowego**. Realizację tego celu ustawodawca karnoskarbowy przedkłada ponad dążenie do bezwzględnego ukarania sprawcy¹⁶⁰. Stąd ustawodawca starał się stworzyć takie rozwiązania, aby w sposób maksymalnie skuteczny zachęcić osoby dopuszczające się deliktów skarbowych do ujawniania tych czynów i regulowania powstałych wskutek tych czynów zaległości publicznoprawnych¹⁶¹. **Przejawem tej polityki jest instytucja czynnego żalu wskazana w art. 16 k.k.s.**

W literaturze podnosi się, że instytucja czynnego żalu ma istotne zadanie w zakresie zwalczania grup przestępczych dopuszczających się popełniania przestępstw skarbowych. Gwarantowana przez art. 16 k.k.s. bezkarność sprawcy, który wykaże czynny żal, jest ceną płaconą przez państwo za zdemaskowanie sprawców czynów karnych skarbowych, neutralizację grup i związków przestępczych, odzyskanie utraconych należności

¹⁵⁸ Ustawa z 28.07.2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 178, poz. 1479).

¹⁵⁹ Ustawa z 8.06.2022 r. o zmianie niektórych ustaw w celu automatyzacji załatwiania niektórych spraw przez Krajową Administrację Skarbową (Dz.U. poz. 1301 ze zm.).

¹⁶⁰ Zob. J. Sawicki, *Znaczenie czynnego żalu w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2013/6, s. 33–34; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Zaniechanie ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego*, Warszawa 2003, s. 13–14; G. Łabuda, T. Razowski, *Czynny żal w Kodeksie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2007/2, s. 100.

¹⁶¹ Zob. S. Tarapata, *Zakres wyłączenia karalności za delikt karnoskarbowy w przypadku złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji podatkowej (na marginesie postanowienia Sądu Najwyższego z 20 czerwca 2012 r., I KZP 3/12)*, CZPKiNP 2018/4, s. 157–158.

publicznoprawnych oraz zaoszczędzenie sił i środków związanych z ujawnianiem czynów zabronionych, prowadzeniem postępowań karnych skarbowych i przymusowym egzekwowaniem należności publicznoprawnych¹⁶².

3. Zgodnie z § 1 komentowanego przepisu spełnienie warunków przewidzianych w art. 16 k.k.s. powoduje, że sprawca przestęstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego **nie podlega karze**. Spełnienie tych warunków aktualizuje więc jedną z tzw. **negatywnych przesłanek procesowych**, której konsekwencją jest stwierdzenie braku podstaw do wszczęcia postępowania w przedmiocie odpowiedzialności za dane przestęstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe albo umorzenie wcześniej wszczętego postępowania w tym przedmiocie. **Uchylenie karalności sprawcy następuje tu z mocy prawa, jest ono obligatoryjne i niezależne od uznania lub zgody organu procesowego**¹⁶³.
4. Czynny żal określony w art. 16 k.k.s. **ma zastosowanie do wszystkich przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych przewidzianych w Kodeksie karnym skarbowym**, niezależnie od wagi naruszonego dobra chronionego przez przepisy szczególne kodeksu. Obejmuje on zarówno popełnienie przestęstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, z którym się wiąże spowodowanie uszczuplenia należności publicznoprawnej lub też narażenia takiej należności na uszczuplenie, jak i popełnienie przestęstwa lub wykroczenia skarbowego o charakterze formalnym¹⁶⁴.

Zastosowanie konstrukcji **kumulatywnego zbiegu** przepisów nie stanowi negatywnej przesłanki czynnego żalu z art. 16 k.k.s. Jednak z uwagi na to, że jest to instytucja prawa karnego skarbowego, dla skuteczności skorzystania z dobrodziejstwa czynnego żalu istotne znaczenie ma to, czy popełniony czyn zabroniony nie wypełnia jednocześnie znamion określonych w prawie karnym powszechnym lub w powszechnym prawie wykroczeń. Sprawca, który skorzystał z instytucji czynnego żalu, nie będzie podlegał karze za przestęstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, ale może odpowiadać za przestęstwo lub wykroczenie powszechne¹⁶⁵.

5. **Podstawową przesłanką** zastosowania czynnego żalu jest **zawiadomienie przez sprawcę organu powołanego do ścigania** o dokonaniu czynu zabronionego. Obejmuje ono zarówno tzw. samodenuncjację, jak i zadenuncjowanie osób współdziałających w popełnieniu czynu zabronionego.

¹⁶² Zob. V. Konarska-Wrzošek [w:] V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010, s. 162–163; J. Sawicki, *Znaczenie czynnego żalu...*, s. 32.

¹⁶³ Zob. H. Skwarczyński, *Czynny żal w prawie karnym skarbowym*, MoPod 2006/2, s. 21.

¹⁶⁴ Zob. P. Kardas, *Karnoskarbowe konsekwencje korekty deklaracji podatkowej. Uwagi o ustawowych przesłankach bezkarności określonych w art. 16a k.k.s.*, CzPKiNP 2011/3, s. 107–140.

¹⁶⁵ Zob. S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Kraków 2005, s. 109; J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011, s. 128; K. Piątkowska-Zagiczek, *Instytucje zaniechania ukarania sprawcy a kumulatywny zbieg przepisów w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2022/6, s. 99–122.

6. Przy czynnym żalu **nie są istotne motywy i pobudki osoby, która decyduje się na skorzystanie z tej instytucji**. Pobudki te mogą być różne, od skruchy po obawy przed karą. Sprawca musi mieć jednak świadomość popełnienia czynu, jak również musi działać w celu ujawnienia tego czynu organom powołanym do ścigania. Jeżeli któraś z tych przesłanek nie jest spełniona, sprawca nie może liczyć na uwolnienie się od odpowiedzialności karnej skarbowej w trybie art. 16 k.k.s.¹⁶⁶
7. Jednolicie przyjmuje się, że **do czynnego żalu uregulowanego w art. 16 k.k.s. nie ma zastosowania przesłanka dobrowolności**¹⁶⁷. J. Sawicki wskazuje w tym kontekście na art. 20 § 4 k.k.s., zgodnie z którym przewidziana w recypowanych z Kodeksu karnego przepisach o czynnym żalu przesłanka dobrowolności nie ma zastosowania w odniesieniu do przestępstw skarbowych, podnosząc, że trudno byłoby przyjąć, iż zastrzeżenie to odnosić by się miało jedynie do tych form czynnego żalu, które zostały recypowane z Kodeksu karnego, a nie dotyczyć autonomicznej karnoskarbowej konstrukcji czynnego żalu¹⁶⁸.
8. **Samodenuncjacji może dokonać każdy, kto dopuścił się popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego**, w tym także podżegacz i pomocnik, z zastrzeżeniem ograniczeń podmiotowych przewidzianych w art. 16 § 6 k.k.s.¹⁶⁹

Po nowelizacji art. 16 § 1 k.k.s. dokonanej z dniem 17.12.2005 r. (obecnie przepis stanowi, że karze nie podlega „sprawca”, a nie ten „kto po popełnieniu czynu zabronionego zaawiadomił (...)”) pojawiły się głosy, że z czynnego żalu nie mogą skorzystać osoba odpowiadająca jak sprawca na podstawie art. 9 § 3 k.k.s. oraz podżegacz i pomocnik¹⁷⁰. Stanowisko to spotkało się ze słuszną krytyką. Jak wskazał L. Wilk, zastąpienie w treści art. 16 § 1 k.k.s. zaimka „kto” rzeczownikiem „sprawca” stanowi jedynie przejaw dostosowania redakcji tego przepisu do instytucji rozdziału 2, w którym przepis ten jest zawarty. W tytule zaś rozdziału 2 jest mowa o sprawcy *sensu largo*¹⁷¹.

¹⁶⁶ Zob. J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania...*, s. 154; J. Sawicki, *Znaczenie czynnego żalu...*, s. 34.

¹⁶⁷ Zob. G. Łabuda, T. Razowski, *Czynny żal...*, s. 101; G. Łabuda, T. Razowski, *Wybrane zagadnienia noweli kodeksu karnego skarbowego z 28 lipca 2005 r.*, „Nowa Kodyfikacja Karna. Krótkie komentarze” 2006/34, s. 144–145; L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 508; J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania...*, s. 143; A. Legutko-Kasica, *Czynny żal w kodeksie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2012/4, s. 130–145; G. Bogdan, *Specyfika czynnego żalu w prawie karnym skarbowym* [w:] *Państwo prawa i prawo karne. Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, t. II, red. P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel, Warszawa 2012, s. 544–545.

¹⁶⁸ Zob. J. Sawicki, *Znaczenie czynnego żalu...*, s. 40–41.

¹⁶⁹ Zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 84; J. Sawicki, *Znaczenie czynnego żalu...*, s. 48–50; L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 102.

¹⁷⁰ Zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy 2010. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2010, s. 141.

¹⁷¹ Zob. L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, 2021, s. 102; tak również np. J. Sawicki, *Znaczenie czynnego żalu...*, s. 48–50.

W razie popełnienia przestęstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego przez więcej niż jedną osobę z instytucji czynnego żalu może skorzystać **tylko ta osoba, która pierwsza zawiadomiła organ ścigania o popełnionym czynie**. Kilka osób współdziałających przy popełnieniu deliktu skarbowego może skorzystać z czynnego żalu **jedynie wówczas, gdy dokonają zawiadomienia jednocześnie** (wspólnie).

9. W literaturze prowadzona jest dyskusja, **czy zawiadomienie o dokonaniu czynu zabronionego powinno zawierać przyznanie się sprawcy do winy**. Za takim warunkiem opowiada się np. A. Bartosiewicz i R. Kubacki¹⁷². Podnosi się jednak słusznie, że taki wymóg nie ma uzasadnienia i znajdują tu zastosowanie argumenty dotyczące kwestii przyznania się, jakie powinny obowiązywać w przypadku stosowania instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności¹⁷³.
10. Dla skutecznego złożenia czynnego żalu **konieczne jest ujawnienie istotnych okoliczności danego czynu zabronionego, w szczególności osób współdziałających w jego popełnieniu**.

Ujawnienie oznacza przekazanie takich informacji dotyczących popełnionego czynu zabronionego, które nie były znane dotychczas organowi powołanemu do ścigania.

W doktrynie dyskutowane jest, czy pojęcie „ujawnienie” należy odnosić do **obiektywnej niezajomości danych faktów** po stronie organu ścigania, czy też chodzi o **subiektywne przekonanie sprawcy**, że organy ścigania nie dysponują jeszcze informacjami, które zamierza im przekazać. Na gruncie art. 60 § 3 k.k. powszechna stała się taka interpretacja słowa „ujawni”, zgodnie z którą termin ten oznacza przekazanie przez sprawcę organom ścigania określonych wiadomości dotychczas nieznanymi tym organom (element obiektywny) lub też takich, które wedle subiektywnego przekonania (tj. wyobrażenia) sprawcy są temu organowi nieznane¹⁷⁴. Komentatorzy wskazują, że **na gruncie Kodeksu karnego skarbowego subiektywne rozumienie pojęcia „ujawnienie” nie znajduje uzasadnienia**, skoro z art. 16 § 5 k.k.s. wynika, że zawiadomienie jest bezskuteczne, jeżeli zostało złożone w czasie, gdy organ ścigania miał już wyraźnie udokumentowaną wiadomość o popełnieniu przestęstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, bez względu na to, czy sprawca miał świadomość tego, że organ ścigania posiada już konkretną wiadomość o popełnieniu czynu zabronionego¹⁷⁵. W sytuacji więc, gdy zawiadamiający błędnie sądzi, że ujawnia swój czyn w momencie, gdy organ ścigania nie posiada informacji o jego popełnieniu, a w rzeczywistości jest inaczej, obowiązkiem organu jest powiado-

¹⁷² Zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy 2010...*, s. 141.

¹⁷³ Zob. K. Czichy, *Czynny żal w prawie karnym skarbowym – uwagi de lege ferenda*, PS 2016/5, s. 39.

¹⁷⁴ Zob. uchwała SN (7) z 29.10.2004 r., I KZP 24/04, OSNKW 2004/10, poz. 92; wyrok SN z 17.06.2021 r., V KK 457/19, LEX nr 3253696; wyrok SA w Szczecinie z 23.09.2021 r., II AKA 1/21, LEX nr 3287748.

¹⁷⁵ Zob. J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania...*, s. 151–153; J. Sawicki, *Znaczenie czynnego żalu...*, s. 41; K. Karaś, *Instytucja czynnego żalu w Kodeksie karnym skarbowym*, BISP 2021/9, s. 107–109.

mienie o tym fakcie zawiadamiającego i udokumentowanie, że istniały już okoliczności wykluczające zastosowanie instytucji czynnego żalu zgodnie z art. 16 § 5 pkt 1 k.k.s.¹⁷⁶

11. Dla skuteczności zastosowania czynnego żalu **konieczne jest opisanie przez sprawcę co najmniej mechanizmu popełnienia czynu zabronionego**, wskazanie dokumentów oraz innych dowodów, które służyły mu do jego popełnienia, a także rozmiarów dokonanego uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Przekazywane informacje powinny być udokumentowane¹⁷⁷.

Istotność informacji oznacza, że muszą one stanowić dla organów ścigania takie źródło wiedzy, która pozwoli na postawienie zarzutów innym sprawcom lub też pozwoli ustalić inne ważne fakty prowadzące do wyjaśnienia sprawy¹⁷⁸; chodzi o takie okoliczności, które razem wzięte stanowią znamiona czynu zabronionego określonego w części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego¹⁷⁹. L. Wilk wskazuje, że brak jest ścisłych mierników owej „istotności”, przy czym ocena, czy ujawnione okoliczności są „istotne”, należy do organu procesowego, a nie do sprawcy, który w tej mierze może przecież kierować się inną skalą wartości¹⁸⁰.

Przy dokonywaniu zawiadomienia chodzi o podanie **okoliczności prawdziwych i rzetelnych**. Nie jest więc dopuszczalne przedstawienie przez sprawcę tylko niektórych okoliczności, a zatajenie innych, jeżeli sprawca dysponował wiedzą w tym zakresie¹⁸¹.

12. Zawiadamiający musi wskazać również **wszystkie osoby współdziałające przy popełnieniu czynu zabronionego**. „Współdziałanie” nie jest synonimem pojęcia „współsprawstwo” i ma o wiele szerszy zakres. Chodzi tu o każdą osobę biorącą udział w popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, niezależnie od jej konkretnej roli. Ujawnienie osób współdziałających powinno być jak najbardziej konkretne i szczegółowe. Ujawnienie musi dotyczyć wszystkich osób, które swoją świadomością obejmuje zawiadamiający. Niepowiadomienie chociażby o jednym współdziałającym, o którym sprawca wiedział, wyklucza możliwość skorzystania z czynnego żalu. Wykazanie nieświadomości w tym zakresie obciąża zawiadamiającego¹⁸².
13. Zawiadomienie może zostać złożone **pisemne lub ustnie do protokołu**. Od 7.07.2022 r. zawiadomienie do finansowego organu postępowania przygotowawczego może być złożone także **za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym** (art. 16 § 4a k.k.s.).

¹⁷⁶ Zob. J. Sawicki, *Znaczenie czynnego żalu...*, s. 41.

¹⁷⁷ Zob. J. Sawicki, *Znaczenie czynnego żalu...*, s. 45.

¹⁷⁸ Zob. K. Karaś, *Instytucja czynnego żalu...*, s. 107–109.

¹⁷⁹ Zob. S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 110.

¹⁸⁰ Zob. L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, 2021, s. 80.

¹⁸¹ Zob. wyrok SA w Poznaniu z 7.02.2002 r., II AKa 16/02, OSA 2002/9, poz. 69.

¹⁸² Zob. A. Legutko-Kasica, *Czynny żal...*, s. 132; T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, 2009, s. 84.

Pisemne zawiadomienie **nie może być anonimowe**, gdyż byłoby to sprzeczne z ideą czynnego żalu, skoro istotna jest treść takiego zawiadomienia, w tym w szczególności podanie danych personalnych oraz adresu sprawcy.

W wyroku z 9.10.1968 r.¹⁸³ Sąd Najwyższy przyjął, że zawiadomienie, o którym mowa w art. 24 § 1 u.k.s., nie musi być dokonane osobiście, może je złożyć inna osoba działająca na polecenie sprawcy. W doktrynie podnosi się, że zawiadomienie może zostać złożone przez pełnomocnika, co jednakże dotyczy tylko zawiadomienia składanego w formie pisemnej¹⁸⁴. J. Sawicki uznaje za dopuszczalne działanie przez pełnomocnika w taki sposób, że jedynie składa on do organu ścigania pisemne zawiadomienie przewidziane w art. 16 § 1 k.k.s. podpisane przez sprawcę¹⁸⁵, co *de facto* stanowi działanie właściwe dla posłańca, a nie pełnomocnika. **Stanowisko o dopuszczalności złożenia czynnego żalu przez pełnomocnika wydaje się mocno kontrowersyjne**. Za niedopuszczalnością złożenia czynnego żalu przez pełnomocnika przemawia to, że przy zastosowaniu instytucji czynnego żalu konieczne jest ustalenie świadomości zawiadamiającego co do okoliczności, których ujawnienia wymaga art. 16 k.k.s., co jest warunkiem skutecznego skorzystania z czynnego żalu¹⁸⁶.

14. Raczej powszechnie przyjmuje się, że zawiadomienie o popełnieniu przestęstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego **nie musi mieć formy pisma procesowego**, a więc jest obojętne, w jaki sposób osoba je składająca sformułuje treść zawiadomienia, byleby wynikało z niego, że zawiadamiający dopuścił się przestęstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego i jakiego rodzaju¹⁸⁷. Wyrażane niekiedy stanowisko, że zawiadomienie musi spełniać warunki pisma procesowego, wynikające z ogólnych rygorów formalnych Kodeksu postępowania karnego dotyczących pism procesowych, jest słusznie krytykowane. Tak rygorystyczne podejście nie znajduje bowiem racjonalnego uzasadnienia i nie uwzględnia istoty instytucji czynnego żalu, która opiera się na działaniu sprawcy czynu zabronionego, który ujawnia ten fakt organowi ścigania, inicjując działania organów ścigania, a w takim wypadku kwestie czysto formalne powinny odgrywać rolę drugorzędną i nie mogą warunkować skuteczności takiego zawiadomienia¹⁸⁸.
15. Zawiadomienie powinno zostać złożone **organowi powołanemu do ścigania**. Uprawione wydaje się stwierdzenie, że pojęcie „organ powołany do ścigania” sprowadza się do **organów postępowania przygotowawczego, określanych na gruncie Kodeksu karnego skarbowego jako organy finansowe i niefinansowe** (art. 118 i art. 53 § 37 i 38 k.k.s.). Te pierwsze to: naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbo-

¹⁸³ II KR 140/68, OSNKW 1969/4, poz. 49.

¹⁸⁴ Zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, 2009, s. 86; odmiennie K. Czichy, *Czynny żal...*, s. 44.

¹⁸⁵ Zob. J. Sawicki, *Znaczenie czynnego żalu...*, s. 37–38.

¹⁸⁶ Zob. również L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, 2021, s. 98.

¹⁸⁷ Zob. J. Sawicki, *Znaczenie czynnego żalu...*, s. 38; F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, t. I, Art. 1–53 k.k.s., Kraków 2006, s. 276; T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, 2009, s. 85–86.

¹⁸⁸ Zob. J. Sawicki, *Znaczenie czynnego żalu...*, s. 38.

wego i Szef Krajowej Administracji Skarbowej, zaś drugie to: Straż Graniczna, Policja, Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Żandarmeria Wojskowa i Centralne Biuro Antykorupcyjne. Dodatkowo postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe może prowadzić prokurator (art. 134a k.k.s.) oraz prokurator wojskowy (art. 134 § 3 w zw. z art. 134a k.k.s.). Katalog tych organów jest zamknięty, co oznacza, że organy niewymienione w powołanych przepisach Kodeksu karnego skarbowego nie są organami właściwymi do przyjęcia zawiadomienia z art. 16 k.k.s.¹⁸⁹

16. W literaturze dominuje pogląd, że zawiadomienie można złożyć przed jakimkolwiek organem powołanym do ścigania przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, **niezależnie od właściwości rzeczowej, funkcjonalnej i miejscowej w konkretnej sprawie**, a każdy z tych organów ma obowiązek przyjęcia takiego zawiadomienia oraz – gdyby okazał się on niewłaściwy rzeczowo lub miejscowo – do przekazania zawiadomienia do organu właściwego. Należy mieć jednak na uwadze, że dla oceny skuteczności złożenia czynnego żalu znaczenie będzie mieć to, czy inny właściwy organ ścigania nie miał już wyraźnie udokumentowanej wiadomości o popełnieniu danego czynu zabronionego¹⁹⁰.

Należy wskazać, że wyrażany jest też pogląd, iż zawiadomienie może zostać złożone również przed organem ścigania przestępstw i wykroczeń innym niż organ uprawniony do ścigania przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, skoro przepis wskazuje na „organ powołany do ścigania”, bez wskazania, że chodzi o organ powołany do ścigania czynów skarbowych¹⁹¹.

17. Warunkiem skutecznego skorzystania z czynnego żalu jest to, aby w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ postępowania przygotowawczego **uiszczono w całości wymagalną należność publicznoprawną uszczuploną popełnionym czynem zabronionym** (art. 16 § 2 k.k.s.).
18. **Obowiązek uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej** wchodzi co do zasady w rachubę jedynie wówczas, gdy jest to **należność wymagalna**. Wszędzie tam, gdzie mamy do czynienia z należnością uszczuploną dookreśloną jako wymagalna, orzeczenie obowiązku jest możliwe po spełnieniu warunku wymagalności, zgodnie z właściwymi regulacjami prawnymi odnoszącymi się do danego obowiązku finansowego¹⁹².

¹⁸⁹ Zob. G. Łabuda, T. Razowski, *Czynny żal...*, s. 105.

¹⁹⁰ Zob. J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania...*, s. 139–141; J. Sawicki, *Znaczenie czynnego żalu...*, s. 39–40; T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, 2009, s. 86; J. Michalski, *Komentarz do Kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Warszawa 2000, s. 41; G. Bogdan, *Specyfika czynnego żalu...*, s. 540; odmiennie A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy 2010...*, s. 142, którzy uważają, że skuteczne złożenie czynnego żalu możliwe jest tylko przed organem właściwym rzeczowo i miejscowo.

¹⁹¹ Zob. K. Czichy, *Czynny żal...*, s. 45–46; H. Skwarczyński, *Czynny żal...*, s. 21.

¹⁹² Zob. G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 301.

W wyroku z 9.01.2012 r.¹⁹³, na kanwie art. 41 k.k.s., Sąd Najwyszy wyjaśnił, że **należność wymagalna** to taka, której organ podatkowy może skutecznie dochodzić za pomocą dostępnych mu środków prawnych. W ocenie Sądu Najwyszego oznacza to, że określenie przez sąd obowiązku uiszczenia tej należności w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie przestępstwa skarbowego musi być poprzedzone wydaniem decyzji wymiarowej ustalającej należność publicznoprawną nałożoną na podmiot zobowiązany i uzyskaniem przez tę decyzję cechy wykonalności na skutek uprawomocnienia się albo nadania jej rygoru natychmiastowej wykonalności¹⁹⁴. Ta ostatnia teza spotkała się ze słuszną krytyką w doktrynie. Błędnie bowiem utożsamiono „wymagalność”, która odnosi się do należności publicznoprawnej, z „wykonalnością”, która odnosi się do decyzji podatkowej, pomijając to, że wśród należności publicznoprawnych są również takie, które powstają z mocy prawa z chwilą zaistnienia zdarzenia określonego we właściwej ustawie¹⁹⁵. Nie jest należnością wymagalną przedawniona należność publicznoprawna.

19. Przy ustalaniu wymagalności należności publicznoprawnej należy mieć na uwadze **art. 67a o.p.**, przewidujący możliwość udzielenia przez organ podatkowy lub inny właściwy organ ulg w spłacie zobowiązań podatkowych lub zaległości podatkowych. Zgodnie z tym przepisem organ podatkowy, na wniosek podatnika, z zastrzeżeniem art. 67b o.p., w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty, odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek, a także umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe i odsetki za zwłokę.

Decyzja o rozłożeniu na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej wydana na podstawie art. 67a o.p. **jest decyzją o charakterze konstytutywnym**, w tym sensie, że **ustala nowe terminy płatności określonych kwot podatku lub zaległości podatkowej**. W razie wydania takiej decyzji terminem płatności określonej kwoty podatku lub zaległości podatkowej jest dzień określony w takiej decyzji¹⁹⁶. Wydanie decyzji o rozłożeniu płatności na raty wskazuje na **brak wymagalności** należności nią objętych, jeżeli nie upłynął określony w tej decyzji termin płatności¹⁹⁷. Wydanie decyzji o rozłożeniu na

¹⁹³ V KK 327/11, OSNKW 2012/3, poz. 30.

¹⁹⁴ Tak również wyroki SA: w Białymstoku z 27.03.2012 r., II AKa 10/12, LEX nr 1254309; w Lublinie z 12.09.2012 r., II AKa 102/12, LEX nr 1237244.

¹⁹⁵ Zob. L. Wilk, *Prawo karne skarbowe – warunki nałożenia obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej*. Glosa do wyroku SN z dnia 9 stycznia 2012 r., V KK 327/11, OSP 2012/7–8, poz. 81; P. Lewczyk, *Prawo karne skarbowe – warunki nałożenia obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej*. Glosa do wyroku SN z dnia 9 stycznia 2012 r., V KK 327/11, OSP 2012/7–8, poz. 81, s. 561; J. Duży, *Uzyskanie wymiarowej decyzji podatkowej a postępowanie w sprawie przestępstwa skarbowego*. Glosa do wyroku SN z 9.01.2012 r., V KK 327/11, PiP 2013/4, s. 136–141.

¹⁹⁶ Zob. B. Dauter [w:] S. Babiarczyk, B. Dauter, R.M. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 437–438.

¹⁹⁷ Zob. wyrok NSA z 21.12.2007 r., II OSK 1743/06, LEX nr 382698; wyrok NSA w Szczecinie z 22.03.2000 r., SA/Sz 357/99, LEX nr 41537.

raty podatku lub zaległości podatkowej stanowi podstawę do podniesienia zarzutu przeciwko prowadzeniu postępowania egzekucyjnego, zgodnie z art. 33 § 2 pkt 6 u.p.e.a. Dopiero brak zapłaty należności w nowym terminie przewidzianym w decyzji o rozłożeniu płatności na raty powoduje powstanie zaległości wymagalnej¹⁹⁸. Stąd dopiero niedotrzymanie terminu zapłaty przewidzianego w decyzji ratalnej powoduje, że w odniesieniu do kwoty, której dotyczy niedotrzymanie terminu płatności, następuje restytucja ustawowego lub określonego konstytucyjną decyzją wymiarową terminu płatności podatku¹⁹⁹. Z kolei wydanie decyzji o umorzeniu zaległości podatkowej i/lub odsetek za zwłokę oznacza **wygaśnięcie tej zaległości** (art. 59 § 1 pkt 8 o.p.).

Powyższe oznacza, że **nie jest należnością wymagalną** należność publicznoprawna umorzona ani też należność publicznoprawna rozłożona na raty, jeżeli nie upłynął jeszcze termin płatności poszczególnych rat²⁰⁰. Tym samym przy określaniu w postępowaniu o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe obowiązku i terminu uiszczenia należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym należy mieć na uwadze również skutki prawne decyzji wydanej przez właściwy organ na podstawie art. 67a o.p.

20. W literaturze dyskutowane jest, czy przez uiszczenie „w całości wymagalnej należności publicznoprawnej” należy rozumieć **uiszczenie kwoty głównej tej należności wraz z odsetkami za zwłokę**. W doktrynie prezentowany jest pogląd, zgodnie z którym wymóg uiszczenia całości wymagalnej należności publicznoprawnej oznacza, że uszczuplona należność powinna zostać uiszczona wraz z należnymi odsetkami; w przypadku podatku będzie to kwota główna wraz z odsetkami za zwłokę.

Zdaniem T. Grzegorzcyka chociaż należnością uszczuploną jest kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania zobowiązany się uchylił (art. 53 § 27 k.k.s.), to na gruncie podatków ustawa zakłada, że nieuiszczony podatek staje się zaległością, od której nalicza się odsetki za zwłokę, a wpłaty niepokrywające w całości tych sum zaliczane są proporcjonalnie na rzecz zaległości i odsetek za zwłokę, co oznacza, że wpłata całej sumy odpowiadającej niewpłaconemu w terminie podatkowi nie będzie w istocie, i to z mocy prawa, oznaczała całej uszczuplonej należności²⁰¹. Zwraca się uwagę na użycie przez ustawodawcę sformułowania „wymagalna” należność publicznoprawna, co odczytywa-

¹⁹⁸ Zob. wyrok WSA w Krakowie z 17.11.2010 r., I SA/Kr 582/10, LEX nr 749268.

¹⁹⁹ Zob. wyrok NSA w Katowicach z 16.11.2000 r., I SA/Ka 550/99, LEX nr 45542; B. Dauter [w:] S. Babiarz, R.M. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 441.

²⁰⁰ Zob. J. Raglewska, J. Raglewski, *Kilka słów o znaczeniu rozstrzygnięcia zapadłego w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe dla postępowania przed organami skarbowymi*, CzPKiNP 2013/3, s. 93–101; S. Dudziak, *Uiszczenie wymagalnej należności publicznoprawnej jako przesłanka zastosowania instytucji prawa karnego skarbowego*, MoPod 2008/12, s. 31–32; G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 301.

²⁰¹ Zob. T. Grzegorzcyk, *Kodeks karny skarbowy...*, 2009, s. 85; tak również A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy 2010...*, s. 143–144; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Zaniechanie ukarania...*, s. 20; J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania...*, s. 47–48; D. Kaczorkiewicz, *Problemy związane z prowadzeniem postępowania*

ne jest jako ta, która jest do uregulowania z racji uszczuplenia i której organ może skutecznie dochodzić za pomocą dostępnych mu środków prawnych. Ustalenie kwoty wymagalnej należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym będzie następować w dacie regulowania zobowiązania publicznoprawnego, a co za tym idzie, będzie obejmować również należne odsetki²⁰².

Odmienne stanowisko w tym zakresie, które należy podzielić, prezentuje L. Wilk, wskazując, że zgodnie z art. 53 § 30 k.k.s. pojęcie „podatek” ma znaczenie nadane mu przez Ordynację podatkową. Zgodnie z art. 6 o.p. podatek jest publicznoprawnym, nieodpłatnym, przymusowym oraz bezzwrotnym świadczeniem pieniężnym na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Z kolei zgodnie z art. 51 o.p. zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności, a ponadto niezapłacona w terminie płatności zaliczka na podatek, w tym zaliczka, o której mowa w art. 23a o.p., lub rata podatku, a także należności z tytułu podatków, zaliczek na podatek oraz rat podatków niewpłaconych w terminie płatności przez płatnika lub inkasenta. Ponadto za zaległość podatkową uznaje się niezwrócone w terminie przez podatnika kwoty podlegające zwrotowi na rzecz urzędu skarbowego (art. 52 § 2 o.p.). Nie stanowią zaległości podatkowej odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych (art. 53 o.p.). Zatem odsetki nie wchodzą w zakres pojęcia uszczuplonej należności publicznoprawnej²⁰³. Słusznie podnosi się też, że sfery prawa podatkowego i prawa karnego skarbowego należy rozróżnić i fakt, że zapłata całej uszczuplonej czynem zabronionym należności publicznoprawnej nie wyczerpuje w całości roszczenia wierzyciela publicznego, z uwagi na sposób zaliczania wpłat uregulowany w Ordynacji podatkowej po powstaniu zaległości podatkowej, pozostaje w sferze prawa karnego skarbowego bez znaczenia²⁰⁴.

21. Obowiązek uiszczenia całej wymagalnej należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym **został wyrażony bezosobowo**: „gdy (...) uiszczono” (po nowelizacji art. 16 § 2 k.k.s. dokonanej z dniem 17.12.2005 r.²⁰⁵). Nie istnieją aktualnie wątpliwości, że **uszczuplona należność publicznoprawna może być uiszczona również przez inny podmiot niż sprawca**. Mając na uwadze, że podmioty zobowiązane do uiszczenia określonej należności publicznoprawnej określają każdorazowo przepisy regulujące dane zobowiązania publicznoprawne, należy przyjąć, że w art. 16 § 2 k.k.s. chodzi o uiszczenie uszczuplonej przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym należności

w przedmiocie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności [w:] Węzłowe zagadnienia prawa karnego skarbowego, red. D. Korczyński, P. Jóźwiak, P. Herbowski, Warszawa 2017, s. 137.

²⁰² Zob. S. Dudziak, *Uiszczenie wymagalnej należności...*, s. 31–32.

²⁰³ Zob. L. Wilk, *Niektóre zagadnienia związane z uiszczeniem uszczuplonego podatku przez sprawcę czynu zabronionego*, Prok. i Pr. 2003/4, s. 39–40; L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, 2021, s. 100; tak również A. Legutko-Kasica, *Czynny żal...*, s. 136; I. Zgoliński [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. I. Zgoliński, Warszawa 2021, s. 131–132.

²⁰⁴ Zob. P. Lewczyk, *Problematyka odsetek w postępowaniu karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2014/2, s. 114–126.

²⁰⁵ Ustawa z 28.07.2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 178, poz. 1479).

publicznoprawnej przez podmiot, na którym ciąży taki obowiązek zgodnie z właściwymi przepisami finansowymi, którym może, ale nie musi być sprawca przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Należy przy tym zwrócić uwagę, że na gruncie Ordynacji podatkowej, co do zasady, tylko zapłata podatku ze środków podatnika powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego²⁰⁶. Artykuł 62b o.p. przewiduje możliwość zapłaty podatku przez inne osoby niż podatnik tylko w ograniczonym zakresie: zapłata podatku może nastąpić przez wskazane osoby bliskie dla podatnika, przez aktualnego właściciela przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, jeżeli podatek zabezpieczony jest hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym, a przez inny podmiot, tylko w przypadku, gdy kwota podatku nie przekracza 1000 zł.

22. Uszczuplona należność publicznoprawna musi być uiszczona **w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ postępowania przygotowawczego**. Po otrzymaniu zawiadomienia o popełnionym przestępstwie skarbowym lub wykroczeniu skarbowym organ ma obowiązek określić termin do uiszczenia uszczuplonej należności, jeśli takiej wpłaty wcześniej nie dokonano. Zakreślając ten termin, organ powinien pouczyć zawiadamiającego, w jakiej wysokości i gdzie powinna być ta kwota wpłacona²⁰⁷. W doktrynie wskazuje się na konieczność uwzględnienia przez organ dyrektywy zawartej w art. 14 k.k.s. przy określaniu obowiązku, sposobu i terminu uiszczenia należności publicznoprawnej²⁰⁸.
23. Zgodnie z art. 16 § 2 k.k.s., jeżeli czyn zabroniony nie polegał na uszczupleniu należności publicznoprawnej, a przepisy Kodeksu nakazują w przypadku popełnienia tego czynu **przepadek przedmiotów** (art. 30 k.k.s.), to **sprawca powinien złożyć te przedmioty**. Jeśli jest to niemożliwe (np. przedmiot został zniszczony albo jako własność innej osoby podlega zwrotowi na jej rzecz), to sprawca ma obowiązek **uiścić równowartość pieniężną przedmiotów, określoną przez organ i w terminie przez niego określonym**. Nie nakłada się obowiązku uiszczenia równowartości pieniężnej, jeżeli przepadek dotyczy przedmiotów określonych w art. 29 pkt 4 k.k.s. (tj. przedmiotu, którego wytwarzanie, posiadanie, obrót, przechowywanie, przewóz, przenoszenie lub przesyłanie jest zabronione).

Nakłada się na sprawcę obowiązek uiszczenia równowartości pieniężnej przedmiotów podlegających przepadkowi również wówczas, gdy przedmioty takie mogą ulec szybkemu zniszczeniu lub zepsuciu, ich przechowywanie byłoby połączone z niewspółmiernymi kosztami lub nadmiernymi trudnościami albo powodowałoby znaczne obniżenie ich wartości, chyba że przepadek dotyczy przedmiotów określonych w art. 29 pkt 4 k.k.s. (art. 16 § 3 k.k.s.).

²⁰⁶ Zob. wyroki WSA w Łodzi: z 22.01.2019 r., III SA/Łd 973/18, LEX nr 2625213; z 14.12.2018 r., I SA/Łd 511/18, LEX nr 2608745.

²⁰⁷ Zob. wyrok SN z 24.10.1988 r., V KRN 226/88, LEX nr 17959.

²⁰⁸ Zob. J. Sawicki, *Znaczenie czynnego zalu...*, s. 47; T. Grzegorzcyk, *Kodeks karny skarbowy...*, 2009, s. 85.