

PRAWO KARNE SKARBOWE

**Zagadnienia materialnoprawne,
procesowe i wykonawcze**

Janusz Sawicki, Grzegorz Skowronek

SERIA AKADEMICKA

WYDANIE **2**

PRAWO KARNE SKARBOWE

**Zagadnienia materialnoprawne,
procesowe i wykonawcze**

Janusz Sawicki, Grzegorz Skowronek

SERIA AKADEMICKA

WYDANIE 2

Stan prawny na 12 lipca 2021 r.

Recenzent 1. wydania
Prof. dr hab. Leszek Wilk

Wydawca
Monika Pawłowska

Redaktor prowadzący
Joanna Ołówek

Opracowanie redakcyjne
Katarzyna Rybczyńska

Projekt okładek serii
Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne rozdziały napisali:

Janusz Sawicki: I–IX, XI

Grzegorz Skowronek: X, XII–XIX



Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście známym, 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.

Szanujemy prawo i własność
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8246-244-9

2. wydanie

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	17
Wstęp	19

Część pierwsza **MATERIALNE PRAWO KARNE SKARBOWE**

Dział I **CZĘŚĆ OGÓLNA**

Rozdział I	
Pojęcie i rys historyczny prawa karnego skarbowego	23
1. Pojęcie i podział prawa karnego skarbowego	23
2. Funkcje prawa karnego skarbowego	24
3. Ewolucja polskiego prawa karnego skarbowego	25
4. Źródła prawa karnego skarbowego	28
5. Wykładnia przepisów prawnych	31
6. Analogia	32

Rozdział II	
Zasady obowiązywania Kodeksu karnego skarbowego	34
1. Obowiązywanie ustawy w czasie	34
1.1. Pojęcie czasu popełnienia czynu zabronionego	34
1.2. Początek i koniec obowiązywania ustawy	35
1.3. Kolizja ustaw w czasie	36
2. Obowiązywanie ustawy co do miejsca i osób	38
2.1. Zasada terytorialności	38
2.2. Pojęcie miejsca popełnienia czynu zabronionego	39
2.3. Immunitety	41

Rozdział III**Zasady odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe i wykroczenia**

skarbowe	43
1. Pojęcie przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego	43
2. Ustawowe znamiona przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych	44
2.1. Pojęcie i rodzaje ustawowych znamion	44
2.2. Ustawowe znamiona przedmiotu ochrony	45
2.3. Ustawowe znamiona strony przedmiotowej	45
2.4. Ustawowe znamiona podmiotu	47
2.5. Ustawowe znamiona strony podmiotowej	48
3. Społeczna szkodliwość i klauzula znikomości	48
4. Bezprawność czynu a kontratypy	49
4.1. Pojęcie bezprawności	49
4.2. Kontratypy	49
5. Kryteria rozgraniczenia wykroczeń i przestępstw skarbowych	51
5.1. Przyczyny kontrawencjonalizacji w prawie karnym skarbowym	51
5.2. Ustawowy próg	52
5.3. Wypadek mniejszej wagi	55
5.4. Formalizm naruszenia	57
6. Zasada odpowiedzialności podmiotowej	58
6.1. Zasada winy	58
6.2. Umyślność	59
6.3. Nieumyślność	59
7. Okoliczności wyłączające winę	61
7.1. Rodzaje okoliczności wyłączających winę	61
7.2. Błąd	61
7.3. Niepoczytalność	64
8. Wiek jako warunek odpowiedzialności	66
8.1. Podstawowa granica wieku odpowiedzialności w Kodeksie karnym skarbowym	66
8.2. Odpowiedzialność nieletnich za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	68
9. Formy zjawiskowe w prawie karnym skarbowym	70
9.1. Rodzaje sprawstwa	70
9.1.1. Sprawstwo pojedyncze	71
9.1.2. Współsprawstwo	71
9.1.3. Sprawstwo kierownicze	72
9.1.4. Sprawstwo polecające	72
9.1.5. Zastępstwo prawne	72
9.1.6. Niedopełnienie nadzoru	73
9.2. Rodzaje pochodnych form sprawstwa	73
9.2.1. Podżeganie	74
9.2.2. Pomocnictwo	74
9.2.3. Prowokacja	74

10. Formy stadialne w prawie karnym skarbowym	75
10.1. Rodzaje etapów realizacji przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych	75
10.2. Zamiar	75
10.3. Przygotowanie	75
10.4. Usiłowanie	75
10.5. Dokonanie	76

Rozdział IV

Zbieg czynów i zbieg przepisów	78
1. Zasada jedności czynu	78
2. Konstrukcje jedności czynu	79
2.1. Rodzaje konstrukcji jedności czynu	79
2.2. Przestępstwo lub wykroczenie trwałe	79
2.3. Czyn ciągły	79
2.4. Kumulatywny zbieg przepisów ustawy	81
2.5. Idealny zbieg czynów karalnych	82
3. Konstrukcje wieloczynowe	84
3.1. Rodzaje konstrukcji wielości czynów	84
3.2. Ciąg przestępstw skarbowych	84
3.3. Realny zbieg przestępstw skarbowych	84
3.4. Realny zbieg wykroczeń skarbowych	86
3.5. Recydywa skarbową	86

Rozdział V

Zaniechanie ukarania sprawcy	89
1. Rodzaje i znaczenie środków zaniechania ukarania w prawie karnym skarbowym	89
2. Czynny żal	90
2.1. Czynny żal z art. 16 k.k.s.	90
2.2. Korekta deklaracji podatkowej z art. 16a k.k.s.	96
2.3. Niepodleganie karze z art. 16b k.k.s.	97
3. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	98
3.1. Istota i charakter dobrowolnego poddania się odpowiedzialności	98
3.2. Przesłanki ustawowe dobrowolnego poddania się odpowiedzialności	100
4. Odstąpienie od wymierzenia kary i środka karnego	102
4.1. Istota odstąpienia od wymierzenia kary	102
4.2. Przesłanki odstąpienia od wymierzenia kary lub środka karnego	104
4.3. Rodzaje odstąpienia od wymierzenia kary lub środka karnego	105

Rozdział VI

Kary, środki karne i środki zabezpieczające oraz zasady ich wymierzania ...	107
1. Istota i cele kary	107
2. System środków penalnych w prawie karnym skarbowym	108

3. Kary za przestępstwa skarbowe	110
3.1. Rodzaje kar	110
3.2. Kara grzywny	110
3.3. Kara ograniczenia wolności	113
3.4. Kara pozbawienia wolności	115
3.5. Kara aresztu wojskowego	116
4. Odpowiedzialność posiłkowa	117
5. Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych	119
6. Środki karne za przestępstwa skarbowe	121
6.1. Rodzaje środków karnych	121
6.2. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	122
6.3. Przepadek przedmiotów	122
6.4. Ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów	125
6.5. Przepadek korzyści majątkowej	126
6.6. Ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej ...	128
6.7. Zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska	128
6.8. Podanie wyroku do publicznej wiadomości	129
6.9. Pozbawienie praw publicznych	130
6.10. Środki karne związane z poddaniem sprawcy próbie	130
6.10.1. Rodzaje środków probacyjnych	130
6.10.2. Warunkowe umorzenie postępowania karnego	131
6.10.3. Warunkowe zawieszenie wykonania kary	133
6.10.4. Warunkowe zwolnienie	135
7. Kary i środki karne za wykroczenia skarbowe	137
7.1. Kara grzywny	137
7.2. Środki karne za wykroczenia skarbowe	138
7.2.1. Rodzaje środków karnych za wykroczenia skarbowe	138
7.2.2. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	138
7.2.3. Przepadek przedmiotów	139
7.2.4. Ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów	140
8. Środki zabezpieczające	141
8.1. Rodzaje i charakter środków zabezpieczających	141
8.2. Elektroniczna kontrola miejsca pobytu	142
8.3. Lecznicze środki zabezpieczające	143
8.3.1. Terapia	143
8.3.2. Terapia uzależnień	144
8.3.3. Pobyt w zakładzie psychiatrycznym	144
8.4. Administracyjne środki zabezpieczające	146
8.4.1. Przepadek przedmiotów	146
8.4.2. Zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska	147
9. Nadzwyczajny wymiar kary	147

9.1. Zasady wymiaru kary w szczególnych wypadkach	147
9.2. Nadzwyczajne złagodzenie kary	148
9.3. Nadzwyczajne obostrzenie kary	152

Rozdział VII

Przedawnienie i zatarcie skazania. Darowanie czynu bądź kary	162
1. Przedawnienie i zatarcie skazania	162
1.1. Istota przedawnienia i zatarcia skazania	162
1.2. Przedawnienie karalności	163
1.3. Przedawnienie wykonania kary	164
1.4. Zatarcie skazania	165
2. Darowanie czynu bądź kary	166
2.1. Istota darowania czynu bądź kary	166
2.2. Ułaskawienie	167
2.3. Amnestia	168
2.4. Abolicja	168

Dział II

CZĘŚĆ SZCZEGÓLNA

Rozdział VIII

Wprowadzenie do części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego	171
1. Zakres penalizacji części szczególnej k.k.s.	171
2. Uwagi co do zupełnego charakteru części szczególnej k.k.s.	173

Rozdział IX

Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji	177
1. Wprowadzenie	177
2. Uchylenie się od opodatkowania (art. 54)	180
3. Zatajenie działalności gospodarczej (art. 55)	182
4. Oszustwo podatkowe (art. 56)	183
5. Niezłożenie informacji o pojazdach wykorzystywanych do działalności gospodarczej (art. 56a)	184
6. Niezłożenie zgłoszenia rejestracyjnego o prowadzeniu działalności jako pośredniczący podmiot tytoniowy (art. 56b)	185
7. Niezłożenie oświadczenia o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych (art. 56c)	186
8. Podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy przy składaniu oświadczenia (art. 56d)	186
9. Niezłożenie oświadczenia podatnikowi opodatkowanemu ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (art. 56e)	187
10. Nieterminowe płacenie podatku (art. 57)	187
11. Nieprzekazywanie opłat egzekucyjnych przez komornika (art. 57a)	188

12. Niezłożenie informacji przez komornika (art. 57b)	189
13. Dokonanie płatności z pominięciem mechanizmu podzielonej płatności (art. 57c)	189
14. Nieprowadzenie lub nieprzechowywanie księgi (art. 60)	190
15. Nierzetelne lub wadliwe prowadzenie księgi (art. 61)	192
16. Naruszenie warunków przesłania księgi (art. 61a)	192
17. Niewystawienie lub nierzetelne wystawienie faktury lub rachunku (art. 62)	193
18. Obrót bez znaków akcyzy (art. 63)	195
19. Sprzedaż bez znaków akcyzy (art. 63a)	198
20. Naruszenie warunków wywozu wyrobów akcyzowych (art. 64)	199
21. Paserstwo akcyzowe (art. 65)	200
22. Wadliwe oznaczenie wyrobów akcyzowych (art. 66)	202
23. Fałszowanie znaków akcyzy (art. 67)	203
24. Posiadanie sfalszowanych znaków akcyzy (art. 67a)	205
25. Niesporządzenie spisu wyrobów akcyzowych i nieoznaczenie ich znakami legalizacyjnymi (art. 68)	206
26. Bezprawne czynności z wyrobami akcyzowymi (art. 69)	206
27. Nielegalna działalność poza składem podatkowym (art. 69a)	208
28. Niezgodna z przepisami dostawa lub nabycie wewnątrzwspólnotowe wyrobów akcyzowych (art. 69b)	209
29. Przemieszczanie wyrobów akcyzowych bez wymaganego dokumentu (art. 69c)	210
30. Nielegalny obrót znakami akcyzy (art. 70)	212
31. Narażenie znaków akcyzy na niebezpieczeństwo (art. 71)	214
32. Nierozliczenie znaków akcyzy (art. 72)	215
33. Naruszenie warunku zwolnienia od akcyzy (art. 73)	215
34. Zmiana przeznaczenia wyrobu akcyzowego (art. 73a)	216
35. Nierozliczenie z podmiotem zagranicznym znaków akcyzy (art. 75)	217
36. Niedokonywanie pomiarów zawartości niektórych kopalin (art. 75a)	218
37. Nieprowadzenie ewidencji pomiarów zawartości niektórych kopalin (art. 75b)	219
38. Wadliwa działalność w zakresie wydobycia niektórych kopalin (art. 75c) ...	220
39. Nienależny zwrot podatku (art. 76)	220
40. Nienależny zwrot wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym (art. 76a)	222
41. Nienależny zwrot wydatków związanych z budową pierwszego mieszkania (art. 76b)	223
42. Niewpłacenie pobranego podatku (art. 77)	224
43. Niepobieranie podatku (art. 78)	226
44. Niewyznaczenie pobierającego podatki (art. 79)	227
45. Nieskładanie informacji podatkowej (art. 80)	228
46. Nieprawdziwa informacja podsumowująca (art. 80a)	229
47. Nieprzekazanie sprawozdania finansowego (art. 80b)	231

48. Niedopełnienie obowiązków w zakresie wymiany informacji podatkowych (art. 80c)	231
49. Nieprawdziwa informacja w ramach wymiany informacji podatkowych (art. 80d)	232
50. Nieskładanie Szefowi KAS informacji o cenach transferowych (art. 80e)	232
51. Nieprzekazywanie informacji o schemacie podatkowym (art. 80f)	233
52. Niezłożenie zawiadomienia o prowadzeniu magazynu w procedurze magazynu typu <i>call-off stock</i> (art. 80g)	235
53. Naruszenia z zakresu NIP (art. 81)	235
54. Naruszenie zasad dotacji lub subwencji (art. 82)	237
55. Utrudnianie kontroli podatkowej (art. 83)	239
56. Niedopełnienie nadzoru w sprawach podatkowych (art. 84)	240

Rozdział X

Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom

celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami	242
1. Wprowadzenie	242
2. Wyłudzenie dokumentu dotyczącego warunków obrotu z zagranicą towarami lub usługami (art. 85)	246
3. Przemyt celny (art. 86)	247
4. Oszustwo celne (art. 87)	250
5. Naruszenie procedury odprawy czasowej (art. 88)	253
6. Niezachowanie warunku zwolnienia od należności celnej (art. 89)	256
7. Usunięcie towaru spod dozoru celnego (art. 90)	260
8. Paserstwo celne (art. 91)	262
9. Nienależny zwrot lub umorzenie należności celnej należnej do zapłaty (art. 92)	265
10. Rażąco naruszenie przepisów prawa celnego w zakresie warunków działalności wolnego obszaru celnego, składu celnego oraz magazynu czasowego składowania (art. 93)	267
11. Utrudnianie kontroli celnej (art. 94)	269
12. Nieprzechowywanie dokumentów celnych (art. 95)	271
13. Niedopełnienie obowiązku nadzoru w sprawach celnych (art. 96)	272

Rozdział XI

Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obrotowi

dewizowemu	275
1. Wprowadzenie	275
2. Wyłudzenie zezwolenia dewizowego (art. 97)	277
3. Nielegalne wysyłanie dewiz na podjęcie działalności gospodarczej (art. 100)	278
4. Nielegalne zbycie papierów wartościowych przez nierezydenta (art. 101)	278
5. Nielegalne nabywanie praw majątkowych przez rezydenta (art. 102)	279
6. Nielegalne zbywanie przez rezydenta papierów wartościowych (art. 103)	279

7. Nielegalne otwarcie przez rezydenta rachunku bankowego (art. 104)	280
8. Obrót dewizowy z zagranicą bez zezwolenia (art. 106c)	281
9. Wadliwa działalność kantorowa (art. 106d)	281
10. Utrudnianie kontroli dewizowej (art. 106e)	283
11. Niezgłoszenie przywozu albo wywozu za granicę dewiz (art. 106f)	284
12. Niepoddanie się kontroli na żądanie (art. 106h)	284
13. Wysyłanie przekazu pieniężnego za granicę z pominięciem banku (art. 106j)	285
14. Nieprzechowywanie dokumentów dotyczących obrotu dewizowego (art. 106k)	286
15. Niezgłoszenie danych dotyczących obrotu dewizowego do NBP (art. 106l)	286
16. Niedopełnienie nadzoru w sprawach dewizowych (art. 106ł)	287

Rozdział XII

Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko organizacji gier hazardowych

1. Wprowadzenie	289
2. Nielegalne urządzenie lub prowadzenie gier hazardowych (art. 107)	294
3. Urządzenie lub prowadzenie gier hazardowych bez wymaganego urzędowego sprawdzenia lub bez nałożenia wymaganych urzędowych zamknięć (art. 107a)	299
4. Niezawiadomienie właściwego organu o niszczeniu losów i innych dowodów udziału w loterii pieniężnej, loterii fantowej lub grze bingo fantowe (art. 107b)	301
5. Naruszenie obowiązku informacyjnego w przypadku zniszczenia lub kradzieży automatu lub urządzenia do gier (art. 107c)	302
6. Posiadanie automatu do gier wbrew warunkom koncesji lub bez wymaganego urzędowego sprawdzenia lub bez nałożenia wymaganych urzędowych zamknięć (art. 107d)	303
7. Nielegalne prowadzenie lub urządzenie loterii fantowej, gry bingo fantowe, loterii promocyjnej lub loterii audiotekstowej (art. 108)	305
8. Uczestnictwo w nielegalnej grze hazardowej (art. 109)	308
9. Nielegalna sprzedaż dowodów udziału w grze losowej, zakładzie wzajemnym lub grze na automacie (art. 110)	310
10. Penalizacja zakazanych form zachęcania do udziału w grach hazardowych (art. 110a)	313
11. Konsekwencje prawne umożliwienia udziału w grze hazardowej osobie, która nie ukończyła 18. roku życia (art. 110b)	318
12. Niedopełnienie obowiązku nadzoru w sferze gier hazardowych (art. 111)	321

Część druga

PROCESOWE PRAWO KARNE SKARBOWE

Rozdział XIII

Zagadnienia wprowadzające	329
1. Przedmiot i cel postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	330
2. Zasada subsydiarności	332
3. Ograniczenie zakresu zastosowania przepisów Kodeksu postępowania karnego	334

Rozdział XIV

Uczestnicy postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	338
1. Organy postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	339
1.1. Finansowe organy postępowania przygotowawczego oraz organy nadrzędne nad finansowymi organami postępowania przygotowawczego	339
1.2. Prokurator	343
1.3. Niefinansowe organy postępowania przygotowawczego	343
1.4. Właściwość przy łączności spraw	345
1.5. Spory o właściwość	346
2. Strony i ich procesowi przedstawiciele w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	347
2.1. Oskarżyciel publiczny	347
2.2. Oskarżony	350
2.3. Podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej	351
2.4. Interwenient	357
2.5. Przedstawiciele procesowi stron	360

Rozdział XV

Pociągnięcie do odpowiedzialności za zgodą sprawcy	361
1. Postępowanie mandatowe	361
1.1. Organy postępowania mandatowego	362
1.2. Przesłanki trybu mandatowego	362
1.3. Rodzaje mandatów karnych	363
1.4. Konsekwencje odmowy przyjęcia mandatu karnego	365
1.5. Uchylenie prawomocnego mandatu karnego	365
2. Zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	366
2.1. Przebieg negocjacji	367
2.2. Udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	371

Rozdział XVI

Postępowanie przygotowawcze	374
1. Modyfikacje postępowania przygotowawczego	375
2. Formy postępowania przygotowawczego	376
2.1. Śledztwo	376
2.2. Dochodzenie	378
3. Wszczęcie postępowania przygotowawczego	379
4. Odmowa wszczęcia postępowania przygotowawczego	385
5. Instytucja przedstawienia zarzutów	386
6. Zakończenie postępowania przygotowawczego	388
6.1. Akt oskarżenia	389
6.2. Wniosek o wydanie wyroku skazującego bez rozprawy	392
6.3. Umorzenie postępowania przygotowawczego	394
6.4. Wniosek o warunkowe umorzenie postępowania	398

Rozdział XVII

Postępowanie przed sądem	401
1. Postępowanie przed sądem pierwszej instancji	402
1.1. Wstępna kontrola aktu oskarżenia	402
1.2. Sytuacja finansowych organów postępowania przygotowawczego po wniesieniu aktu oskarżenia	403
1.3. Rozprawa główna	405
1.3.1. Przygotowanie do rozprawy głównej	405
1.3.2. Zasada jawności i ustności rozprawy głównej	406
1.3.3. Reguły ogólne rządzące rozprawą główną	407
1.3.4. Rozpoczęcie rozprawy głównej	410
1.3.5. Przewód sądowy	410
1.3.6. Czynności dowodowe w przewodzie sądowym	412
1.3.7. Ujawnienie w toku przewodu sądowego, że czyn jest wykroczeniem skarbowym	415
1.3.8. Wyrokowanie	415
2. Postępowanie odwoławcze	418
2.1. Prawo do występowania ze środkiem odwoławczym	419
2.2. Wymogi formalne środka odwoławczego	422
2.3. Cofnięcie środka odwoławczego	422
2.4. Względne przyczyny odwoławcze	422
2.5. Bezwzględne przyczyny odwoławcze	424
2.6. Apelacja	427
2.7. Zażalenie	429
2.8. Inne środki zaskarżenia	431
3. Nadzwyczajne środki zaskarżenia	432
3.1. Kasacja	432
3.2. Wznowienie postępowania	437
4. Postępowanie nakazowe	441

5. Postępowanie w stosunku do nieobecnych	443
5.1. Warunki dopuszczalności postępowania w stosunku do nieobecnych	444
5.2. Przebieg postępowania	445
5.3. Postanowienie o zastosowaniu postępowania w stosunku do nieobecnych	446
5.4. Obligatoryjna reprezentacja procesowa	446
5.5. Środki zaskarżenia	447

Część trzecia

WYKONAWCZE PRAWO KARNE SKARBOWE

Rozdział XVIII

Przebieg postępowania wykonawczego	452
1. Zakres obowiązywania	453
2. Postępowanie	453
2.1. Organy postępowania	453
2.2. Warunki i tryb niszczenia przedmiotów	454
2.3. Egzekucja i zabezpieczenie należności	455
2.4. Niejednoczesne skazanie	457

Rozdział XIX

Wykonywanie kar i środków karnych	459
1. Wykonywanie kar	459
1.1. Ponowne określenie stawki dziennej kary grzywny	459
1.2. Rozłożenie kary grzywny na raty	460
1.3. Uiszczenie kary grzywny przez podmiot odpowiedzialny posiłkowo	461
1.4. Zamiana kary grzywny na pracę społecznie użyteczną	462
1.5. Zastępcza kara pozbawienia wolności	462
1.6. Kara grzywny na rzecz Skarbu Państwa	462
1.7. Uchylenie się skazanego od kary	463
2. Wykonywanie środków karnych	464
2.1. Egzekucja równowartości przepadku	464
2.2. Zakaz zmian w obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej	464
2.3. Rehabilitacja prawna	465

Wybrana literatura	467
---------------------------------	------------

Wykaz aktów prawnych	481
-----------------------------------	------------

Indeks rzeczowy	487
------------------------------	------------

WYKAZ SKRÓTÓW

Piśmiennictwo

Acta UW.	– Acta Universitatis Wratislaviensis
CzPKiNP	– Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych
GS	– Gazeta Sądowa
Mon. Pod.	– Monitor Podatkowy
Mon. Pr.	– Monitor Prawniczy
NKPK	– Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego (Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego)
NP	– Nowe Prawo
OSNKW	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Karna i Wojskowa
OSNPG	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego (Wydawnictwo Prokuratury Generalnej)
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
Pal.	– Palestra
PiP	– Państwo i Prawo
PP	– Przegląd Policyjny
PPiA	– Przegląd Prawa i Administracji (Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego)
Prob. Praw.	– Problemy Praworządności
Prok. i Pr.	– Prokuratura i Prawo
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy
Prz. Sąd.	– Przegląd Sądowy
PUG	– Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
R. Pr.	– Radca Prawny
RPEiS	– Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
SP	– Studia Prawnicze
SPU	– Studia Prawnoustrojowe
WPP	– Wojskowy Przegląd Prawniczy
Zb. Orz. SN	– Zbiór Orzeczeń Sądu Najwyższego

Inne

e-AD	– elektroniczny administracyjny dokument
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)

k.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1444 ze zm.)
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2021 r. poz. 408 ze zm.)
k.k.w.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny wykonawczy (Dz.U. z 2021 r. poz. 53 ze zm.)
k.p.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 534 ze zm.)
k.w.	– ustawa z 20.05.1971 r. – Kodeks wykroczeń (Dz.U. z 2021 r. poz. 281 ze zm.)
NBP	– Narodowy Bank Polski
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.)
SN	– Sąd Najwyższy
u.g.h.	– ustawa z 19.11.2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2094 ze zm.)
u.k.c.	– 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.)

Uwaga: artykuły powołane w tekście bez bliższego oznaczenia są artykułami ustawy z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2021 r. poz. 408 ze zm.).

WSTĘP

Prawo karne skarbowe podlega ustawowej regulacji w Kodeksie karnym skarbowym z 10.09.1999 r. (Dz.U. z 2021 r. poz. 408 ze zm.). Jest on siódmą polską ustawą dotyczącą prawa karnego skarbowego, ale pierwszą jego kodyfikacją. Uchwalenie tego Kodeksu stanowiło ważny etap w rozwoju polskiego ustawodawstwa karnego skarbowego. Z jednej strony jest to kontynuacja ewolucji tego ustawodawstwa, zapoczątkowanej jeszcze w okresie II Rzeczypospolitej, czego wyrazem jest unormowanie takich tradycyjnych instytucji prawa karnego skarbowego, jak: czynny żal po popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, odpowiedzialność posiłkowa, interwencja czy też dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. Z drugiej zaś strony Kodeks karny skarbowy stanowi akt normatywny niewątpliwie przełomowy, gdyż zgodnie z zasadami określonymi w Konstytucji RP zrywa z tradycją orzecznictwa organów finansowych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe na rzecz orzecznictwa sądów – a w związku z tą zmianą – wprowadza po raz pierwszy postępowanie mandatowe za wykroczenia skarbowe, wydatnie odciążające sądy w zakresie spraw mniejszej wagi. Poza tym Kodeks karny skarbowy wyraźnie eksponuje – już w rozdziale 2 – środki zaniechania ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego będące wyrazem pragmatycznej polityki karnej w obszarze tej wyspecjalizowanej dziedziny prawa karnego.

Podręcznik obejmuje w trzech częściach prawo karne skarbowe materialne, procesowe i wykonawcze, z uwzględnieniem wielu zmian dokonanych w Kodeksie karnym skarbowym po ukazaniu się pierwszego wydania. Są to przede wszystkim modyfikacje wynikające z wejścia w życie m.in. ustawy z 10.01.2018 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw, ustawy z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, ustawy z 9.11.2018 r. o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz niektórych innych ustaw, ustawy z 16.04.2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2, ustawy z 18.11.2020 r. o doręczeniach elektronicznych czy ustawy z 30.03.2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw.

W książce uwzględniono też odpowiednie regulacje unijne, w szczególności wynikające z powiązania przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z 9.10.2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny z przestępstwami skarbowymi i wykroczeniami skarbowymi przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami. Autorzy starali się w sposób rzetelny, ale zarazem przystępny ukazać powiązania prawa karnego skarbowego z powszechnym prawem i procesem karnym z jednej strony, z drugiej zaś – z regulacjami podatkowymi, celnymi, dewizowymi i hazardowymi, których naruszenie może prowadzić do odpowiedzialności karnej skarbowej.

Publikacja powstała z myślą o osobach studiujących analizowaną dziedzinę prawa, w szczególności o studentach studiów prawniczych i administracyjnych poznających prawo karne skarbowe, jak też pogłębiających swą wiedzę doktorantach i aplikantach. Z myślą o nich po każdym rozdziale umieszczono zestaw pytań kontrolnych, które mają zwrócić uwagę na najważniejsze zagadnienia prawa karnego skarbowego i ułatwić przygotowanie do egzaminów. Publikacja będzie również przydatna dla praktyków zainteresowanych szybkim przyswojeniem sobie stanu prawnego po kolejnych zmianach legislacyjnych.

Czteroletni już okres korzystania przez studentów i praktyków z naszego podręcznika, podczas którego następowały kolejne zmiany w Kodeksie karnym skarbowym, skłonił nas do opracowania nowego wydania. Założenia, którymi kierowaliśmy się przy opracowaniu pierwszego wydania nie zmieniły się, toteż podręcznik nadal ma charakter dydaktyczny. Staraliśmy się w sposób możliwie najbardziej przystępny przedstawić w nim poszczególne zagadnienia prawa karnego skarbowego. Niniejsze wydanie zostało poszerzone o prezentację wybranych zagadnień, jak problemy związane z brakiem możliwości stosowania w prawie karnym skarbowym instytucji stanu wyższej konieczności, problematyka zwalczania zorganizowanej przestępczości podatkowej polegającej na wyłudzeniu zwrotu podatku VAT w ramach procederu tzw. karuzeli podatkowej, nowe przestępstwa i wykroczenia podatkowe z art. 56c, 56d, 56e, 57a, 57b, 57c, 61a, 63a, 67a, 80e, 80f i 80g k.k.s. czy przeniesienie kompetencji do prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach m.in. o przestępstwa skarbowe określone w art. 62 § 2 i 2a k.k.s. do wyłącznej właściwości naczelników urzędów celno-skarbowych.

Wrocław–Przemyśl, lipiec 2021 r.

Janusz Sawicki, Grzegorz Skowronek

Część pierwsza

MATERIALNE PRAWO KARNE SKARBOWE

Dział I

CZĘŚĆ OGÓLNA

Rozdział I

POJĘCIE I RYS HISTORYCZNY PRAWA KARNEGO SKARBOWEGO

1. Pojęcie i podział prawa karnego skarbowego

Prawo karne skarbowe to **nauka penalna stanowiąca część prawa karnego powszechnego jako jego wyspecjalizowana dziedzina. Jest to zbiór norm regulujących zwalczanie czynów, które polegają na naruszeniu przepisów prawa finansowego (przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych), za pomocą kar, środków karnych i innych środków oddziaływania.** Prawo karne skarbowe, mając za zadanie ochronę interesów finansowych państwa, jest związane **z prawem finansowym**. Ustalając odpowiedzialność karną, ma z kolei ścisły związek **z prawem karnym powszechnym**. Należy też uwzględnić szczególne powiązanie przepisów prawa finansowego i prawa karnego z prawem karnym skarbowym, kiedy stanowią one formalne źródła prawa karnego skarbowego. Otóż niektóre przepisy ustaw finansowych dopełniają ustawowe znamiona przestępstw i wykroczeń skarbowych, określając np. podatnika, tj. podmiot danego przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, albo termin uiszczenia należności publicznoprawnej, czyli ustawowe znamiona strony przedmiotowej w postaci okoliczności czasu. Z kolei niektóre przepisy kodyfikacji karnej (k.k., k.p.k., k.k.w.) mają zastosowanie w prawie karnym skarbowym poprzez enumeratywne lub ogólne odesłanie do tych przepisów w Kodeksie karnym skarbowym.

Warto też dodać, że nazwa „prawo karne skarbowe” ma uzasadnienie historyczne z okresu II Rzeczypospolitej. Gdyby tworzeniu nowej ustawy nie towarzyszyło tak

silne przywiązanie do tradycji, w świetle obecnego zakresu znaczeniowego kodeks powinien nazywać się „kodeksem karnym finansowym”, a dziedzina tego prawa „prawem karnym finansowym”.

Prawo karne skarbowe dzieli się na trzy działy: prawo karne skarbowe materialne, prawo karne skarbowe procesowe oraz prawo karne skarbowe wykonawcze.

Prawo karne skarbowe **materialne** to dział prawa karnego skarbowego, który określa, jakie czyny społecznie szkodliwe są przestępstwami skarbowymi i wykroczeniami skarbowymi, a także ustala zasady odpowiedzialności, rodzaje kar i środków zwalczania tych czynów oraz zasady ich wymiaru.

Prawo karne skarbowe **procesowe** to dział prawa karnego skarbowego, który określa postępowanie przed organami powołanymi do ścigania przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Jego celem jest ustalenie, czy czyn karalny rzeczywiście został popełniony oraz kto go popełnił, jak również określenie procedury orzeczenia wobec sprawcy kary i środków karnych.

Prawo karne skarbowe **wykonawcze** to dział prawa karnego skarbowego, który reguluje kwestie związane z wykonaniem prawomocnych rozstrzygnięć o karach i środkach karnych orzeczonych przez sąd.

Granice między tymi trzema dziedzinami prawa karnego skarbowego, tj. materialnego, procesowego i wykonawczego, nie zawsze są wyraźne. Niekiedy występują takie instytucje prawne, których przynależność do prawa materialnego i procesowego jest dyskusyjna (np. dobrowolne poddanie się odpowiedzialności).

2. Funkcje prawa karnego skarbowego

Prawo karne skarbowe spełnia ważne funkcje: ochronną, gwarancyjną i egzekucyjną.

Podstawową funkcją prawa karnego skarbowego – podobnie jak prawa karnego powszechnego i prawa o wykroczeniach – jest **funkcja ochronna**. Prawo karne skarbowe ma bowiem za zadanie ochronę interesów finansowych Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Unii Europejskiej i realizuje ten cel poprzez określenie, jakie czyny godzące w przepisy finansowe państwa są zwalczane za pomocą kar i środków karnych.

Prawo karne skarbowe spełnia jednocześnie **funkcję gwarancyjną**, gdyż określając warunki i granice jego stosowania przez organy orzekające, zabezpiecza sprawców przed dowolnością decyzyjną tych organów.

Swoistą funkcją prawa karnego skarbowego jest **funkcja egzekucyjna (coraz częściej nazywana egzekucyjno-kompensacyjną)** – zadaniem prawa karnego skarbowego jest zapewnienie nakazom i zakazom finansowym posłuszeństwa, a w razie potrzeby odzyskanie uszczuplonych należności publicznoprawnych (ceł, podatków), czemu mają służyć środki oddziaływania karnego określone w Kodeksie karnym skarbowym.

3. Ewolucja polskiego prawa karnego skarbowego

Polskie prawo karne skarbowe zaczęło się kształtować po odzyskaniu przez Polskę niepodległości w 1918 r. Na jej terytorium w zakresie prawa karnego skarbowego obowiązywało wówczas ustawodawstwo państw zaborczych: na obszarze byłego zaboru austriackiego – przestarzała austriacka ustawa karna skarbową z 11.07.1835 r. (Zbiór ustaw politycznych, t. 63, nr 112), na terenach byłego zaboru rosyjskiego – postanowienia skarbowo-karne ustaw rosyjskich (w t. V i VI Zbioru praw rosyjskich), na terenach byłego zaboru pruskiego – pruska ustawa z 6.07.1897 r. o postępowaniu karnym administracyjnym w sprawach celnych i podatków pośrednich (Zbiór ustaw, s. 237). Poza tym w górnośląskiej części województwa śląskiego obowiązywała III część ogólnoniemieckiej ordynacji podatkowej z 13.12.1919 r. (Dz.U. Rzeszy, s. 1993).

Stosowanie trzech różnych regulacji prawnych zaborców na obszarach byłych zaborów było rozwiązaniem tymczasowym. Pilnym zadaniem stała się unifikacja (ujednolicenie) polskiego prawa, w tym prawa karnego skarbowego, obowiązującego w całej II Rzeczypospolitej. **Pierwsza polska ustawa karna skarbową została uchwalona 2.08.1926 r.** (Dz.U. RP Nr 105, poz. 609), z mocą obowiązującą od 1.01.1927 r. W dziele porządkowania prawa karnego był to pierwszy po okresie zaborów całościowo opracowany akt prawny z tej dziedziny. Ustawa z 1926 r. recypowała, z różnymi zmianami, z ustaw państw zaborczych część swoistych dla prawa karnego skarbowego instytucji. Podobnie jak w zakresie wykroczeń powszechnych, największy wpływ na kształt polskiej ustawy wywarł system niemiecki.

Następna ustawa karna skarbową została uchwalona 18.03.1932 r. (Dz.U. RP Nr 34, poz. 355), z mocą obowiązującą od 1.05.1932 r. Jej podstawowym założeniem było oparcie prawa karnego skarbowego na przepisach powszechnego prawa karnego. W ustawie tej skodyfikowano jedynie te przepisy, które w sposób szczególny odróżniały prawo karne skarbowe od powszechnego prawa karnego. Zapoczątkowano w ten sposób posiłkowe – w stosunku do prawa karnego skarbowego – stosowanie ogólnych przepisów powszechnego prawa karnego. Niestety ustawa ta została uchwalona zaledwie na kilka miesięcy przed wejściem w życie Kodeksu karnego z 11.07.1932 r., który jako podstawowy akt prawny z zakresu prawa karnego wyznaczał nowe rozwiązania prawne, także w dziedzinie prawa karnego skarbowego.

Konieczne stało się więc uchwalenie nowej regulacji, wyraźnie i bezpośrednio odwołującej się do przepisów części ogólnej k.k. z 1932 r. **Ten trzeci z kolei akt prawny regulujący tę dziedzinę prawa to dekret Prezydenta RP z 3.11.1936 r. – Prawo karne skarbowe** (Dz.U. RP Nr 84, poz. 581), z mocą obowiązującą od 1.04.1937 r. Dekret ten dostosował prawo karne skarbowe do nowej kodyfikacji karnej, a jednocześnie rozbudował przepisy części ogólnej prawa karnego skarbowego.

Cechą charakterystyczną prawa karnego skarbowego w Polsce międzywojennej (ustawy z 1926, 1932 i 1936 r.) było to, że określało ono zasady odpowiedzialności i sankcje za naruszenie przepisów w zakresie ceł i obrotu towarowego z zagranicą oraz monopoli państwowych i akcyz, czyli podatków pośrednich. W innym akcie prawnym, tj. w ustawie z 15.03.1934 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. RP z 1936 r. Nr 36, poz. 134), znajdowały się natomiast normy dotyczące naruszeń niezunifikowanych przepisów o podatkach bezpośrednich (np. gruntowym, przemysłowym, dochodowym, obrotowym), czyli normy odnoszące się do przestępstw podatkowych. Odrębne przepisy o ściganiu przestępstw w zakresie opłaty skarbowej zawierała również ustawa z 1.07.1926 r. o opłatach stemplowych (Dz.U. RP Nr 98, poz. 570). Z kolei czyny karalne polegające na naruszeniu przepisów dewizowych były uregulowane najpierw w ustawie z 9.07.1920 r. (Dz.U. RP Nr 56, poz. 347) i w wydanych na jej podstawie rozporządzeniach wykonawczych w sprawie uregulowania obrotu pieniężnego z zagranicą, a następnie – w dekrete Prezydenta RP z 26.04.1936 r. w sprawie obrotu zagranicznymi i krajowymi środkami płatniczymi (Dz.U. RP Nr 32, poz. 249). Dekret ten był trzykrotnie nowelizowany, a ostatnia nowela z 2.09.1939 r., uchwalona z powodu wybuchu II wojny światowej, wprowadziła obowiązek zgłoszenia i zaofiarowania do skupu posiadanych w kraju zagranicznych środków płatniczych, złota i papierów wartościowych oraz zastrzyła zagrożenia karne za przestępstwa dewizowe.

Po II wojnie światowej zmiany w prawie karnym skarbowym, tak jak w innych dziedzinach prawa, uzasadniano potrzebą dostosowania ustawodawstwa do warunków budownictwa socjalistycznego w PRL. **Pierwszy w Polsce Ludowej akt prawny z tej dziedziny to dekret z 11.04.1947 r. – Prawo karne skarbowe** (Dz.U. Nr 32, poz. 140), z mocą obowiązującą od 1.06.1947 r. Dekret ten został uzupełniony rozporządzeniem Ministrów: Skarbu, Sprawiedliwości, Administracji Publicznej, Ziem Odzyskanych, Obrony Narodowej i Bezpieczeństwa Publicznego z 14.08.1948 r. (Dz.U. Nr 42, poz. 307), które zawierało przepisy wykonawcze do prawa karnego skarbowego. Przepisy prawa karnego skarbowego z 1947 r. zostały w przeważającej mierze oparte na prawie z okresu międzywojennego, na dwóch poprzednich aktach ustawodawczych, a mianowicie z prawa karnego skarbowego z 1936 r. przejęto, z drobnymi zmianami, przepisy materialne i procesowe, a z ordynacji podatkowej z 1934 r. wykorzystano przepisy dotyczące przestępstw podatkowych, poddając je zmianom i uzupełniając. Dekret z 1947 r. objął również przestępstwa z zakresu opłat skarbowych.

Z kolei przedwojenny system reglamentacji dewizowej obowiązywał aż do roku 1952. Istotne zmiany w tym zakresie zostały zapoczątkowane w 1950 r. Jednocześnie z reformą walutową ustawa z 28.10.1950 r. o zakazie posiadania walut obcych, monet złotych, złota i platyny oraz zastrzeżeniu kar za niektóre przestępstwa dewizowe (Dz.U. Nr 50, poz. 460) wprowadziła niezwykle surowe kary za niektóre przestępstwa dewizowe. Za posiadanie walut obcych lub złota przewidywała karę więzienia (art. 3), a za obrót wszelkiego rodzaju walutą obcą lub złotem bez zezwolenia Komisji Dewizowej – karę więzienia albo karę dożywotniego więzienia, a nawet karę śmierci. Sąd mógł także orzec, obok grzywny i przepadku walut obcych i złota stanowiących przedmiot przestępstwa, przepadek całego majątku (art. 9). Ustawa ta stanowi typowy przykład represyjnego ustawodawstwa stalinowskiego.

Nowa ustawa karna dewizowa z 28.03.1952 r. (Dz.U. Nr 21, poz. 134) po raz pierwszy w historii polskiego ustawodawstwa dewizowego rozdzielała przepisy karne dewizowe od obowiązujących w tym zakresie przepisów administracyjnych.

Kolejny akt prawny, regulujący prawo karne skarbowe, to ustawa karna skarbową z 13.04.1960 r. (Dz.U. Nr 21, poz. 123), z mocą obowiązującą od 30.06.1960 r. Powodem uchwalenia tej ustawy była przede wszystkim częściowa dezaktualizacja przepisów prawa karnego skarbowego z 1947 r. Przepisy te nie nadążały za rozwojem systemu podatkowego i systemu rozliczeń przedsiębiorstw państwowych z budżetem państwa, toteż rozbieżności między przepisami prawa finansowego i prawa karnego stale się pogłębiały. Drugim powodem reformy z 1960 r. były coraz częstsze nadużycia podatkowe i celne, które wskazywały na niedostateczną skuteczność prawa karnego skarbowego w tym zakresie.

Wejście w życie 1.01.1970 r. nowej kodyfikacji prawa karnego powszechnego (k.k., k.p.k. i k.k.w. z 19.04.1969 r.) spowodowało potrzebę zmian w prawie karnym skarbowym. Przepisy obowiązującej od 1960 r. ustawy karnej skarbowej oparte były bowiem – zwłaszcza w zakresie zasad odpowiedzialności – na przepisach Kodeksu karnego z 1932 r.

Odpowiedzią na zaistniałą sytuację było uchwalenie 26.10.1971 r. ustawy karnej skarbowej (Dz.U. Nr 28, poz. 260), z mocą obowiązującą od 1.01.1972 r. Ustawa ta stanowiła obszerny akt ustawodawczy i odznaczała się kompleksowym charakterem. Obowiązywała najdłużej spośród wszystkich dotychczasowych regulacji polskiego prawa karnego skarbowego, bo przeszło 27 lat. Należy jednak podkreślić, że w okresie tym była wielokrotnie nowelizowana. Ostatniej, istotnej nowelizacji ustawy karnej skarbowej z 1971 r. dokonano ustawą z 3.07.1998 r. (Dz.U. Nr 108, poz. 682), dostosowując ją do nowej kodyfikacji karnej (k.k., k.p.k. i k.k.w. z 6.06.1997 r.).

Jednak już w roku następnym – 17.10.1999 r. – wszedł w życie **kolejny akt prawny dotyczący polskiego prawa karnego skarbowego – Kodeks karny skarbowy**

z 10.09.1999 r. (uchwalona wersja: Dz.U. Nr 83, poz. 930), będący już siódmą regulacją w przeszło siedemdziesięcioletniej wówczas historii polskiego prawa karnego skarbowego.

4. Źródła prawa karnego skarbowego

Prawo karne skarbowe podlega regulacji w ustawie z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2021 r. poz. 408 ze zm.), która zgodnie z ustawą z 10.09.1999 r. – Przepisy wprowadzające Kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 83, poz. 931 ze zm.) weszła w życie 17.10.1999 r. Jest ona siódmą polską ustawą dotyczącą prawa karnego skarbowego, ale pierwszą jego kodyfikacją. Uchwalenie tego Kodeksu stanowi ważny etap w rozwoju polskiego ustawodawstwa karnego skarbowego. Z jednej strony jest to kontynuacja ewolucji tego ustawodawstwa w Polsce, zapoczątkowanej jeszcze w okresie międzywojennym, czego wyrazem jest unormowanie takich tradycyjnych instytucji prawa karnego skarbowego, jak: czynny żal po popełnieniu przestępstwa skarbowego, odpowiedzialność posiłkowa, interwencja czy też dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. Z drugiej zaś strony **Kodeks karny skarbowy** stanowi akt normatywny niewątpliwie przełomowy, gdyż zgodnie z zasadami określonymi w Konstytucji **zrywa z tradycją orzecznictwa organów finansowych w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe na rzecz orzecznictwa sądów powszechnych i wojskowych**. Nie ulega więc wątpliwości, że zastępując wielokrotnie nowelizowaną ustawę karną skarbową z 1971 r., Kodeks karny skarbowy stworzył w dziedzinie prawa karnego skarbowego zupełnie nową regulację prawną.

W porównaniu z ustawą karną skarbową z 1971 r. jest on **bardziej syntetyczny**, jest też aktem prawnym bardziej samodzielnym pod względem formalnoprawnym.

Kodeks określa wyraźnie miejsce prawa karnego skarbowego w systemie prawnym jako szczególnej dziedziny prawa karnego, opartej na zasadach powszechnego prawa i procesu karnego, choć ze swoimi wyraźnie zaznaczonymi odrębnościami, wynikającymi przede wszystkim z rodzaju dobra chronionego przez przepisy karne tego Kodeksu, tj. interesu finansowego państwa, jednostek samorządu terytorialnego i Unii Europejskiej. Przekazuje on też w pełni orzekanie w sprawach o skarbowe czyny zabronione jurysdykcji sądów powszechnych i wojskowych, czyniąc z organów finansowych jedynie organy postępowania przygotowawczego (do 17.12.2005 r. były to organy dochodzenia) i oskarżycielskie. Powiązania Kodeksu karnego skarbowego z prawem karnym powszechnym powodują, że przy stosowaniu jego norm można korzystać z dorobku doktryny prawa i procesu karnego oraz orzecznictwa Sądu Najwyższego w tym zakresie, poza sytuacjami dotyczącymi szczególnych unormowań skarbowych. Wiele z regulacji Kodeksu karnego skarbowego zostało zresztą jedynie zmodyfikowanych, co potwierdza aktualność poglądów wyrażanych w tej materii w orzecznictwie i piśmiennictwie na gruncie ustawy karnej skarbowej z 1971 r.

Kodeks karny skarbowy zaczął obowiązywać w szczególnie trudnym okresie – stosownie bowiem do art. 241 ust. 6 Konstytucji RP Rada Ministrów miała ustalić, które z jej uchwał oraz zarządzeń ministrów lub innych organów administracji rządowej podjęte lub wydane przed dniem wejścia w życie Konstytucji wymagają zastąpienia przez rozporządzenia wydane na podstawie upoważnienia ustawy. Ma to istotne znaczenie dla interpretacji przepisów Kodeksu karnego skarbowego.

Na tym tle powstał problem zasygnalizowany w orzecznictwie Sądu Najwyższego (por. wyrok SN z 22.06.1999 r., III KKN 391/97, OSNKW 1999/9–10, poz. 52; uchwałę SN z 19.08.1999 r., I KZP 22/99, OSNKW 1999/9–10, poz. 51). Sąd Najwyższy, powołując się na orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 26.04.1995 r. (K 11/94, OTK 1995/1, poz. 12), uznał, że nie jest dopuszczalne definiowanie znamion czynu zabronionego w aktach pozaustawowych, ponieważ w prawie karnym wyłączność ustawy ma charakter bezwzględny. Tak więc obowiązki, których naruszenie powoduje odpowiedzialność karną skarbową sprawcy, muszą być określone wprost w ustawie, a nie w aktach wykonawczych, nawet rangi rozporządzeń wydanych na podstawie delegacji ustawowej.

Najbardziej skomplikowana jest sprawa przestępstw i wykroczeń podatkowych. W tym wypadku bowiem na istnienie obowiązku podatkowego ma wpływ wiele przesłanek, np. zmienna skala podatkowa, zakres ulg podatkowych, sposób obliczania przychodu, jego kosztów uzyskania czy zwolnienia podatkowe. Sytuację w tym zakresie zmienił zasadniczo art. 217 Konstytucji RP, zgodnie z którym nakładanie podatków, innych danin publicznych, określenie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków musi następować w drodze ustawy, co w większym stopniu powinno służyć ustabilizowaniu sytuacji prawnej w tej dziedzinie.

Przepis art. 20 § 2 k.k.s. oraz inne przepisy części ogólnej Kodeksu karnego skarbowego odsyłają enumeratywnie do Kodeksu karnego. Mimo że ogólna klauzula, zawarta w art. 20 § 1 k.k.s., stwierdza, iż do przestępstw skarbowych nie mają zastosowania przepisy części ogólnej i rozdziału XXXVIII Kodeksu karnego z 1997 r., z zastrzeżeniem § 2 – przy tak wielu wyjątkach ma ona charakter symboliczny. Poza tym taki sposób odesłania nie daje możliwości stosowania w odniesieniu do ewentualnych luk w przepisach karnych skarbowych analogii *legis* do przepisów Kodeksu karnego.

Kodeks karny skarbowy jeszcze wyraźniej, niż czyniła to ustawa karna skarbową z 1971 r., opiera się na odpowiednim stosowaniu przepisów Kodeksu postępowania karnego. W miejsce wielokrotnych odesłań do konkretnych grup przepisów wprowadzono jedną normę blankietową art. 113 § 1 k.k.s., odsyłającą ogólnie do przepisów Kodeksu postępowania karnego, które mają odpowiednie zastosowanie

w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, pod warunkiem że przepisy Kodeksu karnego skarbowego nie stanowią inaczej.

Analogicznie do art. 113, **Kodeks karny skarbowy odsyła w art. 178 § 1 do Kodeksu karnego wykonawczego**, którego przepisy mają odpowiednie zastosowanie do wykonywania orzeczonych prawomocnie kar i środków karnych w sprawach karnych skarbowych, z zastrzeżeniem, że przepisy Kodeksu karnego skarbowego nie zawierają odmiennych regulacji.

Należy też uwzględnić **ścisły związek prawa karnego skarbowego z ustawami prawa finansowego**. Źródłami tego prawa są w szczególności:

- 1) ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.) oraz liczne ustawy podatkowe, określające zakres podmiotowy obowiązku podatkowego, przedmiot opodatkowania, moment powstania obowiązku i stawki podatkowe, m.in.:
 - a) ustawa z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2021 r. poz. 1043),
 - b) ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2020 r. poz. 333),
 - c) ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.),
 - d) ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.),
 - e) ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.),
 - f) ustawa z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2020 r. poz. 1905 ze zm.),
 - g) ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 815 ze zm.),
 - h) ustawa z 30.10.2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2019 r. poz. 888),
 - i) ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.),
 - j) ustawa z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2020 r. poz. 1546 ze zm.),
 - k) ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.);
- 2) przepisy wspólnotowego prawa celnego, m.in.:
 - a) 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.), zwany „unijnym kodeksem celnym”,
 - b) rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) nr 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.),
 - c) rozporządzenie delegowane Komisji (UE) nr 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.),
- d) ustawa z 19.03.2004 r. – Prawo celne (Dz.U. z 2020 r. poz. 1382 ze zm.),
 - e) ustawa z 16.04.2004 r. o administrowaniu obrotem towarowym z zagranicą (Dz.U. z 2019 r. poz. 1606),
 - f) ustawa z 10.03.2006 r. o administrowaniu obrotem usługowym z zagranicą (Dz.U. z 2017 r. poz. 1008);
- 3) ustawa z 27.07.2002 r. – Prawo dewizowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 1708 ze zm.);
- 4) ustawa z 19.11.2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2094 ze zm.).

5. Wykładnia przepisów prawnych

W procesie stosowania prawa podstawowe znaczenie ma **wykładnia przepisów prawnych**, czyli ustalenie ich treści i zakresu obowiązywania. Złożona problematyka wykładni przepisów prawnych należy do ogólnej teorii prawa, która opracowuje system pojęć i zasad tej wykładni.

Przy podstawowej **wykładni gramatycznej (językowej)** treść dyspozycji i sankcji należy ustalić przede wszystkim według literalnego brzmienia przepisu karnego. Trzeba mieć przy tym na względzie, że ustawy karne używają słów w znaczeniu potocznym. Tylko wtedy słowu użytemu w ustawie karnej należy nadawać znaczenie specjalne, gdy ustawodawca znaczenie konkretnego pojęcia podaje w tzw. słowniczku (w Kodeksie karnym skarbowym jest to rozdział 5 w dziale I tytułu I, zatytułowany „Objaśnienie wyrażeń ustawowych”). W art. 53 k.k.s., obejmującym aż 48 paragrafów (41 kolejno numerowanych, w tym uchylone oraz dodane z oznaczeniem literowym), ustawodawca zawarł definicje różnych pojęć, odsyłając jednocześnie w tym zakresie również do innych ustaw: ordynacji podatkowej (§ 30), ustawy o podatku od towarów i usług (§ 30c), ustawy o podatku akcyzowym (§ 30d), ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin (§ 30e), ustawy o rachunkowości oraz ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (§ 30f), ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (§ 31), unijnego kodeksu celnego i rozporządzeń wykonawczych (§ 32), prawa dewizowego (§ 34), ustawy o grach hazardowych (§ 35 i 35a). Przy stosowaniu wykładni gramatycznej ważne jest też prawidłowe odczytywanie znaków interpunkcyjnych, składni, czasu gramatycznego i stylu przepisu oraz przestrzeganie reguł semantycznych określających sensowność zwrotów języka, w tym również języka prawnego (aktów prawnych) i prawniczego (którym posługują się prawnicy).

Inne wykładnie, zaliczane do tzw. wykładni rozszerzających, to **wykładnia systemowa (systematyczna)** i **celowościowa (teleologiczna)**. Pierwsza z nich poszukuje znaczenia normy prawnej przez określenie miejsca, jakie ta norma zajmuje w wewnętrznej systematyce aktu normatywnego albo w systemie prawa jako całości. Druga zaś odwołuje się do celu aktu normatywnego (celu normy, celu instytucji

prawnej czy celu prawa). Stosując wspomniane dyrektywy interpretacyjne, należy mieć na względzie nie tylko kolejność ich stosowania, lecz również i to, by w procesie wykładni prawa nie interpretować rozszerzająco wyjątków od jakiegoś ogólnego unormowania oraz by nie doprowadzić do sprzeczności prawa.

6. Analogia

Innym zagadnieniem jest **analogia** będąca sposobem wypełniania luk w ustawie. Polega ona na stosowaniu do wypadku nieprzewidzianego w przepisach prawnych bądź przepisu najbardziej zbliżonego (**analogia legis**), bądź normy wyprowadzonej z ogólnych zasad prawa (**analogia iuris**).

Dzisiejsze ustawodawstwo wyklucza stosowanie analogii *iuris* i nie zezwala na stosowanie analogii *legis* w prawie karnym materialnym na niekorzyść sprawcy, przyjmując w pełni zasadę ***nullum crimen, nulla poena sine lege poenali*** (nie ma przestępstwa, nie ma kary bez ustawy karnej). Oznacza to, że zarówno określenie, co jest czynem karalnym, jak i grożącej za niego kary, nie może być uzupełnione za pomocą analogii. Stosowanie analogii może się ograniczać jedynie do analogii *legis*, o ile nie pogarsza ona sytuacji prawnej sprawcy. Należy jednak pamiętać, że ze względu na wspomniane wyżej **enumeratywne odesłanie do Kodeksu karnego, zawarte w art. 20 § 2 i innych przepisach tytułu I k.k.s., stosowanie analogii legis do Kodeksu karnego nie jest możliwe.**

W podsumowaniu tych zagadnień warto powołać art. 7 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności. Przepis ten określa bowiem zasadę ustawowego opisanie stanów faktycznych (typów czynów zabronionych) i dlatego wynika zeń zakaz stosowania analogii na niekorzyść oskarżonego i wszelkiej wykładni rozszerzającej przepisów opisujących. Tak więc do podstawowych zadań, jakie stoją przed wymiarem sprawiedliwości, należy kwalifikacja prawna czynu, będąca przyporządkowaniem czynu określonego przepisowi ustawy. Jest to realizacja fundamentalnej zasady gwarantującej praworządność.

Pytania kontrolne

1. Podaj pojęcie prawa karnego skarbowego.
2. Na jakie trzy działy dzieli się prawo karne skarbowe?
3. Z jakimi innymi dziedzinami prawa ma ścisły związek prawo karne skarbowe?
4. Jakie funkcje spełnia prawo karne skarbowe?
5. Kiedy została uchwalona pierwsza polska ustawa karna skarbową?
6. Co zmienił Kodeks karny skarbowy z 1999 r. w zakresie orzekania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe?
7. Do jakich innych kodeksów odsyła Kodeks karny skarbowy i w jaki sposób?
8. Wymień najważniejsze ustawy prawa finansowego stanowiące przedmiot ochrony prawa karnego skarbowego.

9. Jaką rolę w Kodeksie karnym skarbowym odgrywa tzw. słowniczek (objaśnienie wyrażeń ustawowych) ujęty w art. 53?
10. Jaka wykładnia ma podstawowe zastosowanie w prawie karnym skarbowym, a jakie mają charakter uzupełniający?
11. Dlaczego na gruncie Kodeksu karnego skarbowego stosowanie analogii *legis* do Kodeksu karnego nie jest możliwe?

Rozdział II

ZASADY OBOWIĄZYWANIA KODEKSU KARNEGO SKARBOWEGO

1. Obowiązki ustawy w czasie

1.1. Pojęcie czasu popełnienia czynu zabronionego

Zgodnie z art. 1 § 1 k.k.s. **odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe podlega ten tylko, kto dopuszcza się czynu zabronionego przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia**. Kodeks karny skarbowy w art. 2 § 1 przyjmuje zasadę, że **czasem popełnienia czynu zabronionego jest moment zachowania się sprawcy**, a nie moment nastąpienia skutku. Znając zatem czas popełnienia czynu, można dopiero ustalić, czy został on popełniony pod rządami ustawy, która zakazuje jego popełnienia pod groźbą sankcji.

Rozwiązanie przyjęte w Kodeksie karnym skarbowym jest zgodne z postanowieniem art. 7 ust. 1 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, według którego **nikt nie może być uznany za winnego popełnienia czynu polegającego na działaniu lub zaniechaniu działania, które według prawa krajowego lub międzynarodowego nie stanowiło czynu zagrożonego karą w czasie jego popełnienia**. Jest to jedna z fundamentalnych zasad w każdym demokratycznym państwie, bez której nie jest możliwe zagwarantowanie bezpieczeństwa prawnego.

Ustalając czas popełnienia czynu, Kodeks karny skarbowy używa określenia **czasu, w którym „nastąpiło zachowanie” sprawcy**, co ściśle wiąże się z definicją czynu zabronionego podaną w art. 53 § 1, a nie – jak w Kodeksie karnym i Kodeksie wykroczeń – czasu, w którym sprawca „działał lub zaniechał działania”. Takie ujęcie pozwala, zdaniem ustawodawcy, na wyodrębnienie pośredniego rodzaju zachowania się sprawcy, polegającego na bezprawnym utrzymaniu określonego stanu rzeczy, przy zakazie posiadania lub przechowywania albo bezprawnym zachowaniu rozciągniętym w czasie (przy tzw. czynach trwałych).

Ustalenie czasu popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego ma również znaczenie dla rozstrzygnięcia, czy sprawca czynu zabronionego ma **zdolność do poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej**, tzn. czy osiągnął wiek odpowiedzialności karnej skarbowej oraz czy był w czasie popełnienia czynu zabronionego poczytalny.

1.2. Początek i koniec obowiązywania ustawy

W celu ustalenia, która ustawa obowiązywała w chwili popełnienia czynu zabronionego, kluczowe znaczenie ma **określenie początku obowiązywania ustawy**. Może być on określony w różny sposób. Na mocy ustawy z 20.07.2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1461) **akty normatywne zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych, wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia**, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy (jest to tzw. *vacatio legis*, czyli czas „oczekiwania ustawy” przeznaczony na zapoznanie się wszystkich zainteresowanych osób oraz organów ścigania i wymiaru sprawiedliwości z nową ustawą). Dniem ogłoszenia aktu normatywnego jest dzień ukazania się dziennika urzędowego zawierającego ten akt.

W uzasadnionych przypadkach akty normatywne mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czternaście dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym.

Postanowienia dotyczące początku obowiązywania ustawy mogą być zawarte zarówno w niej samej, jak i w innej ustawie, która m.in. może określać swój początek obowiązywania oraz początek obowiązywania innej ustawy. W przypadku Kodeksu karnego skarbowego jego datę wejścia w życie na 17.10.1999 r. określił art. 1 ustawy z 10.09.1999 r. – Przepisy wprowadzające Kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 83, poz. 931 ze zm.).

Końcowy termin obowiązywania ustawy może być określony w ten sposób, że ustawa sama podaje termin, do którego będzie obowiązywać. Regułą jest jednak zasada, iż ustawa późniejsza uchyla ustawę wcześniejszą (**derogacja**). Stąd też ustawy z reguły nie podają końcowego terminu swego obowiązywania. W praktyce zdarzają się przypadki uchylecia zarówno całych ustaw, jak i niektórych ich przepisów.

1.3. Kolidzja ustaw w czasie

Ustalenie czasu popełnienia czynu zabronionego pozwala stwierdzić, jaką ustawę karną należy zastosować wobec sprawcy w razie zmiany ustawodawstwa. Jest to **zagadnienie kolidzji ustaw w czasie** rozwiązywane za pomocą reguł prawa międzyczasowego (tzw. **reguł intertemporalnych**). Jeżeli w czasie orzekania obowiązuje ustawa inna (nowa) niż w czasie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, to w myśl art. 2 § 2 stosuje się ustawę nową, jednakże należy zastosować ustawę obowiązującą poprzednio, jeżeli jest względniejsza dla sprawcy. Rozwiązanie przyjęte w Kodeksie karnym skarbowym w praktyce oznacza uwzględnienie w pewnym zakresie obu zasad intertemporalnych, zarówno zasady *lex retro agit*, jak i zasady *lex retro non agit*. Ich wykorzystanie ma bowiem realizować podstawowe założenie, że **kolidzja ustaw w czasie nie może pogarszać sytuacji prawnej sprawcy**.

Według zasady *lex retro agit* ustawę nową, czyli ustawę czasu orzekania, stosuje się do czynów popełnionych przed datą jej wejścia w życie w następujących przypadkach:

- 1) jeżeli nowa ustawa nic nie zmienia w sytuacji prawnej sprawcy,
- 2) jeżeli nowa ustawa jest względniejsza dla sprawcy,
- 3) jeżeli w nowej ustawie nastąpiła depenalizacja czynu.

W sytuacji gdy obie ustawy – zarówno ustawa czasu popełnienia czynu, jak i ustawa czasu orzekania – jednakowo regulują kwestię odpowiedzialności karnej konkretnego sprawcy za jego czyn, Kodeks daje pierwszeństwo ustawie nowej.

Za **względniejszą ustawę** należy uznać tę, której zastosowanie w konkretnej sprawie jest dla sprawcy korzystniejsze. W celu ustalenia tej kwestii należy brać pod uwagę skutki każdej z odnośnych ustaw w całości, tzn. należy ocenić każdą z tych ustaw pod kątem widzenia ogółu następstw prawnokarnych, jakie pociągałoby za sobą zastosowanie odnośnych przepisów każdej z tych ustaw wobec sprawcy.

Takie stanowisko wyraził również Sąd Najwyższy, wskazując, że przy ocenie, która z ustaw jest względniejsza dla sprawcy, bierze się pod uwagę całą ustawę, a nie poszczególne jej przepisy (wyrok SN (7) z 13.01.1970 r., V KRN 402/69, OSNKW 1970/4–5, poz. 37). Warto podkreślić, że o wyborze ustawy względniejszej dla sprawcy nie może decydować samo zagrożenie sankcją karną za popełniony przez niego czyn zabroniony, gdyż w konkretnym przypadku względniejszą dla sprawcy może okazać się ustawa o surowszej sankcji, ale z korzystniejszą dla niego np. dolną granicą wieku odpowiedzialności karnej skarbowej (przesuniętą z 17 na 18 lat w sytuacji, gdy sprawca w czasie popełnienia czynu zabronionego miał 17 lat). W efekcie na skutek braku zdolności do poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej nie będzie on w ogóle odpowiadał karnie za swój czyn. Względniejsza dla sprawcy ustawa może też dotyczyć przepisów o błędzie, nadzwyczajnym złagodzeniu lub obustronieniu kary, przedawnieniu, recydywie itp.

Depenalizacja czynu oznacza, że czyn dotąd zagrożony karą przez ustawę, według nowej ustawy przestał być czynem zabronionym. Rozróżnia się depenalizację **całkowitą**, jeżeli czyn przestał być zarówno przestępstwem skarbowym, jak i wykroczeniem skarbowym oraz depenalizację **częściową** – jeśli czyn będący dotąd przestępstwem skarbowym, w nowej ustawie został przesunięty do kategorii wykroczeń skarbowych.

Nie można jednak uznać, że nastąpiła depenalizacja czynu zabronionego w sytuacji, gdy okresowo nastąpiło zwolnienie bądź zawieszenie obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej (cła, podatku) w czasie orzekania (por. postanowienie SN z 16.02.1994 r., I KZP 42/93, OSNKW 1994/3–4, poz. 25).

Wyjątek od zasady *lex retro agit*, nakazujący stosować ustawę czasu popełnienia czynu, mimo że jest ona surowsza dla sprawcy, dotyczy zastosowania **ustawy epizodycznej (czasowej)**, która na jakiś czas zaostrzyła odpowiedzialność karną, a sprawca popełnił czyn w czasie jej obowiązywania. W chwili orzekania obowiązuje już ustawa względniejsza, korzystniejsza dla sprawcy, ale na zasadzie wyjątku należy zastosować ustawę surowszą (epizodyczną).

Według zasady *lex retro non agit* należy natomiast zastosować ustawę obowiązującą poprzednio. Będzie nią zarówno ustawa czasu popełnienia, jak i **ustawa pośrednia**, czyli ustawa obowiązująca między ustawą czasu popełnienia a ustawą czasu orzekania. Ustawę obowiązującą poprzednio stosuje się, gdy:

- 1) jest ona względniejsza dla sprawcy,
- 2) czyn nie był zagrożony karą w tej ustawie.

W drugim z wymienionych przypadków może zachodzić sytuacja, gdy czyn został popełniony w okresie *vacatio legis* ustawy czasu popełnienia albo nastąpiła depenalizacja całkowita takiego czynu w ustawie pośredniej.

Przez ustawę obowiązującą poprzednio należy rozumieć nie tylko ustawę karną skarbową (czasu popełnienia czynu lub pośrednią), ale – ze względu na ścisłe powiązanie tej ustawy karnej z ustawami finansowymi, których ona dotyczy – także obowiązujące wówczas ustawy finansowe, normujące naruszony obowiązek spenalizowany w ustawie karnej skarbowej. Jeżeli ustawa taka znosi ten obowiązek, to nawet gdyby nie zmieniała wprost normy Kodeksu karnego skarbowego, należy uznać, że czyn nie jest już zabroniony pod groźbą kary (w rozumieniu art. 2 § 6).

Zgodnie z art. 2 § 3 k.k.s. niedopuszczalne jest stosowanie w części ustawy nowej i w części ustawy obowiązującej poprzednio. **Kodeks nie zezwala więc na stosowanie w orzeczeniu dotyczącym danego czynu zabronionego dwóch ustaw.** Należy tu jednak pamiętać, że zgodnie z art. 7 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności nie można wymierzyć kary surowszej niż ta, którą można było wymierzyć w czasie popełnienia przestępstwa. Natomiast art. 15 ust. 1 Mię-

dzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych zakłada, że jeżeli po popełnieniu przestępstwa zostanie ustanowiona przez ustawę kara łagodniejsza za takie przestępstwo, sprawca będzie mógł być ukarany tą karą. Gdyby zatem zakaz płynący z art. 2 § 3 k.k.s. miał naruszać te konwencje, to należy jednak im przyznać prymat – zgodnie z art. 91 ust. 1 i 2 Konstytucji RP.

Szczególnymi przypadkami regulacji dotyczących ustawy względniejszej są przepisy Kodeksu zawarte w art. 2 § 4–6. Jeżeli według nowej ustawy czyn zabroniony objęty orzeczeniem zagrożony jest karą, której górna granica jest niższa od kary orzeczonej, wymierzona karę obniża się do górnej granicy ustawowego zagrożenia przewidzianego za taki czyn zabroniony w nowej ustawie.

Z kolei ze względu na specyfikę czynów skarbowych i dominację grzywny Kodeks przyjmuje, że w razie eliminacji w nowej ustawie zagrożenia czynu karą pozbawienia wolności należy zamienić orzeczoną karę pozbawienia wolności jedynie na grzywnę, przyjmując jeden dzień kary pozbawienia wolności za równoważny dwóm stawkom dziennym kary grzywny. Wyraźnie też wypowiada się co do sytuacji wykonywania środka karnego, którego stosowania nowa ustawa nie przewiduje – czy to w ogóle, czy przy danym rodzaju czynu zabronionego – przyjmując niewykonywanie takiego środka. Wreszcie, 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.

2. Obowiązywanie ustawy co do miejsca i osób

2.1. Zasada terytorialności

Kodeks karny skarbowy uzależnia odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe od faktu popełnienia czynu zabronionego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zasadę tę wyraża art. 3 § 2. W myśl tej zasady odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe ma miejsce wówczas, gdy zostało ono popełnione na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, bez względu na obywatelstwo sprawcy (**zasada terytorialności**).

Kodeks nie określa bliżej pojęcia „**terytorium Rzeczypospolitej Polskiej**”. Definiuje je ustawa z 12.10.1990 r. o ochronie granicy państwowej (Dz.U. z 2019 r. poz. 1776). Zgodnie z nią **jest to obszar objęty granicami państwowymi oddzielającymi terytorium Rzeczypospolitej Polskiej od terytorium innych państw i morza pełnego oraz morskie wody wewnętrzne i morze terytorialne, a także wnętrze ziemi pod tym obszarem i przestrzeń powietrza nad nim** (górną granicę przestrzeni powietrznej stanowi początek przestrzeni kosmicznej, która rozpoczyna się tam, gdzie przebiegają najniższe orbity sztucznych satelitów ziemi, tj. na wysokości ok. 90 km, a która ma status międzynarodowy).

Z kolei ustawa z 21.03.1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej (Dz.U. z 2020 r. poz. 2135 ze zm.) określa, że **morzem terytorialnym** jest obszar wód morskich o szerokości 12 mil morskich liczonych od linii najniższego stanu wody wzdłuż wybrzeża lub granicy zewnętrznej morskich wód wewnętrznych. Do **morskich wód wewnętrznych** należy natomiast część Zatoki Nowowarpieńskiej, część Zalewu Szczecińskiego, część Zatoki Gdańskiej i część Zalewu Wiślanego, a także wody portów i red.

Ponadto zasada terytorialności obejmuje znajdującą się poza morzem terytorialnym **wyłączną strefę ekonomiczną**, w której Rzeczpospolita Polska na podstawie prawa wewnętrznego i zgodnie z prawem międzynarodowym wykonuje swe prawa odnoszące się do badania i eksploatacji dna morskiego i jego podglebia oraz ich zasobów naturalnych. Przepis art. 53 § 9 k.k.s. nakazuje traktować taką strefę jako terytorium w rozumieniu art. 3 § 2.

Zgodnie z art. 3 § 2 zasada terytorialności obejmuje również **polskie statki wodne i powietrzne** (pod polską banderą), **które przebywają poza granicami kraju** (są one nazywane „quasi-terytorium”). Oznacza to, że na pokładach okrętów i samolotów przebywających poza granicami Polski pod polską banderą obowiązuje polskie prawo. Pojęcie statku wodnego poszerza przy tym art. 53 § 10, uznając, że jest nim także platforma stała umieszczona na szelfie kontynentalnym.

2.2. Pojęcie miejsca popełnienia czynu zabronionego

Przy ustalaniu miejsca popełnienia czynu zabronionego ustawodawca w art. 3 § 1 k.k.s. wyraźnie określił, że **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**. W odróżnieniu od Kodeksu karnego i Kodeksu wykroczeń przepis ten zamiast określenia „działanie lub zaniechanie” używa wyrażenia „zachowanie” i mówi o nastąpieniu zachowania sprawcy. Jak już wcześniej wspomniano, takie ujęcie pozwala na wyodrębnienie pośredniego rodzaju zachowania się sprawcy, polegającego na bezprawnym utrzymaniu określonego stanu rzeczy, przy zakazie posiadania lub przechowywania albo bezprawnym zachowaniu rozciągniętym w czasie (przy tzw. czynach trwałych).

Wyraża on jednak tak samo **zasadę równowartości działania i skutku**, w myśl której miejscem popełnienia czynu jest miejsce:

- 1) **gdzie nastąpiło zachowanie sprawcy, tj. działanie lub zaniechanie albo utrzymywanie bezprawnego stanu rzeczy**, np. miejsce, w którym nieprawidłowo oznaczono wyroby akcyzowe (art. 66), miejsce, w którym jest położona siedziba podatnika, który wbrew obowiązкови prowadzi księgi (art. 60 § 1), miejsce, w którym uczestniczy się w grze hazardowej (art. 109);

- 2) **gdzie nastąpił lub miał nastąpić skutek stanowiący znamię tego czynu**, np. miejsce powstania uszczuplenia należności celnej w wyniku oszustwa w dokumentach celnych (art. 87).

Zasada ta wszystkie wymienione miejsca traktuje równorzędnie – daje więc możliwość ukarania sprawcy czynu zabronionego przez Kodeks karny skarbowy zarówno wtedy, gdy jego zachowanie się miało miejsce na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a skutek nastąpił lub miał nastąpić poza granicami, jak i wtedy, gdy zachowanie sprawcy miało miejsce poza granicami Polski, a skutek nastąpił w Polsce lub miał nastąpić w Polsce.

Jeśli chodzi o odpowiedzialność za czyny skarbowe popełnione za granicą, to przepis art. 3 § 3 przyjmuje, że normy Kodeksu karnego skarbowego stosuje się do czynów popełnionych za granicą zarówno przez obywatela polskiego, jak i cudzoziemca, i to niezależnie od przepisów obowiązujących w miejscu popełnienia czynu, ale jedynie przy przestępstwach skarbowych (z wyłączeniem wykroczeń skarbowych) skierowanych przeciwko „**istotnym interesom finansowym państwa polskiego**” (zasada przedmiotowa obostrzona). Pojęcie to zostało zdefiniowane w art. 53 § 11, zgodnie z którym jest to przestępstwo skarbowe zagrażające Skarbowi Państwa powstaniem uszczerbku finansowego w wysokości co najmniej dziesięciokrotności wielkiej wartości. Według art. 53 § 16 wielka wartość jest to wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego przekracza tysiąckrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia (brutto). Oznacza to, że chodzi tu o uszczerbek finansowy nie mniejszy niż kwota minimalnego wynagrodzenia pomnożona przez dziesięć tysięcy.

Normy Kodeksu karnego skarbowego stosuje się także do **czynów popełnionych za granicą przez obywatela polskiego** w razie popełnienia przez niego przestępstwa skarbowego (z wyłączeniem wykroczeń skarbowych) określonego w rozdziale 6 (przestępstwa skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji) i rozdziale 7 (przestępstwa skarbowe przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami), skierowanego przeciwko interesom finansowym Unii Europejskiej, również niezależnie od przepisów obowiązujących w miejscu popełnienia przestępstwa skarbowego (art. 3 § 3a). Należy przy tym zauważyć, że o ile ochrona interesu finansowego Państwa Polskiego została ograniczona do czynów skierowanych przeciwko „istotnym interesom”, to w przypadku interesu finansowego Unii Europejskiej ustawodawca pominął to ograniczenie. W efekcie chodzi więc o ochronę przedmiotowych interesów finansowych bez względu na ich rangę. Takie nieuzasadnione zróżnicowanie ochrony interesów finansowych Polski i Unii Europejskiej budzi poważne zastrzeżenia.

Z kolei na mocy art. 3 § 4 karalne są przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe popełnione za granicą, określone w rozdziale 7 (przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami) oraz wykroczenia z zakresu naruszenia granicznej kontroli

dewizowej, ujęte w art. 106e, 106f i 106h k.k.s., pod warunkiem że ujawniły je polskie służby celno-skarbowe podczas czynności kontrolnych przeprowadzonych jeszcze za granicą Polski lub inny organ uprawniony do tego na podstawie umów międzynarodowych. Nie ma tu znaczenia obywatelstwo sprawcy.

Kodeks karny skarbowy na podstawie art. 3 § 5 ma zastosowanie także do obywateli polskich oraz cudzoziemców, którzy przebywając na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dopuścili się podżegania lub pomocnictwa do popełnienia za granicą przestępstwa skarbowego (z wyłączeniem wykroczeń skarbowych) skierowanego przeciwko interesom finansowym Unii Europejskiej, określonego w rozdziale 6 (przestępstwa skarbowe przeciwko obowiązkowi podatkowemu i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji) i rozdziale 7 (przestępstwa skarbowe przeciwko obowiązkowi celnemu oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami).

2.3. Immunitety

W myśl dominującej zasady terytorialności, wynikającej wprost z suwerennej władzy państwa na jego terytorium, **polskiej jurysdykcji karnej podlega sprawca popełniający czyn zabroniony na terytorium Państwa Polskiego bez względu na to, czy jest obywatelem polskim czy cudzoziemcem** (obywatelem innego państwa lub bezpaństwowcem, niemającym żadnego obywatelstwa). **Wyjątkiem od tej zasady są immunitety.**

Immunitet dyplomatyczny w granicach określonych przez przepisy prawa i zwyczaje międzynarodowe wyłącza możliwość pociągnięcia do odpowiedzialności karnej osób korzystających z immunitetu (pracowników przedstawicielstw dyplomatycznych państw obcych), chyba że państwo wysyłające zrzeknie się go. Najczęściej jednak mamy do czynienia z wydaleniem takiej osoby (jako *persona non grata*) z terytorium Państwa Polskiego z żądaniem pociągnięcia jej do odpowiedzialności przez państwo wysyłające.

Istnieją również **immunitety krajowe**. Odróżnia się tutaj immunitet **formalny (procesowy)**, uzależniający pociągnięcie do odpowiedzialności karnej od zgody właściwego organu (np. Sejmu lub Senatu w stosunku do posłów i senatorów, sądu dyscyplinarnego w stosunku do sędziów), oraz immunitet **materiałny ograniczony**, który powoduje wyłączenie odpowiedzialności karnej określonych grup zawodowych za ściśle określoną kategorię czynów zabronionych i zastąpienie jej odpowiedzialnością dyscyplinarną (np. w przypadku sędziów i prokuratorów za wykroczenia powszechne, w przypadku adwokatów i radców prawnych za zniewagę strony procesowej).

Pytania kontrolne

1. Podaj definicję czasu popełnienia czynu.
2. Co to jest kolizja ustaw w czasie?

3. Kiedy na gruncie Kodeksu karnego skarbowego ma zastosowanie zasada intertemporalna *lex retro agit*?
4. Jaka ustawa jest względniejsza?
5. Co to jest depenalizacja czynu i jakie są jej rodzaje?
6. Co to jest ustawa epizodyczna i jakie ma znaczenie?
7. Co to jest ustawa pośrednia?
8. Kiedy na gruncie Kodeksu karnego skarbowego ma zastosowanie zasada intertemporalna *lex retro non agit*?
9. Określ początek obowiązywania ustawy.
10. Co to jest *vacatio legis*?
11. Co to jest derogacja?
12. Jakie obszary obejmuje zasada terytorialności według Kodeksu karnego skarbowego?
13. Co wyraża zasada równowartości działania i skutku?
14. Co to jest „istotny interes finansowy Państwa Polskiego” i jakie ma znaczenie w prawie karnym skarbowym?
15. Jakie inne przestępstwa i wykroczenia skarbowe popełnione za granicą są karalne w Polsce według Kodeksu karnego skarbowego?
16. Jaką rolę odgrywa immunitet dyplomatyczny?
17. Wymień immunitety krajowe.

Rozdział III

ZASADY ODPOWIEDZIALNOŚCI ZA PRZESTĘPSTWA SKARBOWE I WYKROCZENIA SKARBOWE

1. Pojęcie przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego

Kodeks karny skarbowy określa dwa rodzaje czynów zabronionych: przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. **Przestępstwem skarbowym** jest czyn zabroniony przez Kodeks pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności (art. 53 § 2). **Wykroczeniem skarbowym** jest czyn zabroniony przez Kodeks pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia. Wykroczeniem skarbowym jest także inny czyn zabroniony, jeżeli Kodeks tak stanowi (art. 53 § 3). Chodzi tu o wypadek mniejszej wagi (art. 53 § 8), jak też tzw. formalizm naruszenia (np. nieterminowe płacenie podatku z art. 57 czy naruszenia z zakresu NIP z art. 81).

Pojęcie przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego formułuje również art. 1 k.k.s., określający ogólne pojęcie odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe. W artykule tym zostały wyrażone trzy podstawowe zasady: pierwsza (w § 1), że **nie ma przestępstwa skarbowego ani wykroczenia skarbowego bez ustawy karnej** (*nullum crimen sine lege poenali*), druga (w § 2), że **nie ma przestępstwa skarbowego ani wykroczenia skarbowego bez społecznej szkodliwości czynu** (*nullum crimen sine periculo sociali*), oraz trzecia (w § 3), że **nie ma przestępstwa skarbowego ani wykroczenia skarbowego bez winy sprawcy** (*nullum crimen sine culpa*).

Przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym jest więc tylko taki czyn społecznie szkodliwy, bezprawny i zawiniony, który jest zabroniony przez

Kodeks karny skarbowy oraz który jednocześnie polega na naruszeniu przepisów w zakresie prawa finansowego (podatkowego, celnego, dewizowego albo hazardowego).

Postanowienie art. 1 k.k.s. w tym zakresie jest zgodne z art. 7 ust. 1 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, według którego nikt nie może być uznany za winnego popełnienia czynu polegającego na działaniu lub zaniechaniu działania, które według prawa krajowego lub międzynarodowego nie stanowiło czynu zagrożonego karą w czasie jego popełnienia. Nie może być również wymierzona za ten czyn kara surowsza od tej, którą można było wymierzyć w czasie, gdy czyn zagrożony karą został popełniony.

Kodeks karny skarbowy w art. 53 § 1 definiuje pojęcie **czynu zabronionego** jako zachowanie o znamionach określonych w Kodeksie, chociażby nie stanowiło ono przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Oznacza to, że czyn zabroniony w ujęciu Kodeksu obejmuje również te zachowania, które nie stanowią ani przestępstwa skarbowego, ani też wykroczenia skarbowego, np. ze względu na znikomy stopień społecznej szkodliwości czynu lub z powodu wyłączenia winy w razie niepoczytalności sprawcy.

2. Ustawowe znamiona przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych

2.1. Pojęcie i rodzaje ustawowych znamion

Określenia czynu zabronionego w ustawie dokonuje się za pomocą **ustawowych znamion**. Są to cechy, które składają się na pojęcie poszczególnego ustawowego typu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, pozwalając tym samym na odróżnienie jednego typu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego od drugiego, i stanowią dodatnią przesłankę procesową. Ustawowe znamiona czynu zabronionego podlegają udowodnieniu w toku postępowania – czyn może być uznany za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe i stanowić podstawę odpowiedzialności tylko wtedy, gdy zawiera cechy określone w ustawowym typie przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. **Brak w czynie sprawcy chociażby jednego z ustawowych znamion przestępstwa lub wykroczenia skarbowego opisanego w przepisie, który ma być podstawą prawną ukarania, powoduje wyłączenie odpowiedzialności z tego przepisu i umorzenie postępowania**, a gdy zostanie to stwierdzone na etapie orzekania na rozprawie, powoduje wydanie orzeczenia uniewinniającego. **Trafne odczytanie cech konkretnego czynu i prawidłowe ustalenie, czy odpowiadają one ustawowym znamionom przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, ma zatem podstawowe znaczenie dla stosowania przepisów prawa.**

Znamiona poszczególnych typów przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych są zawarte nie tylko w dyspozycji przepisów części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego, ale również w niektórych przepisach części ogólnej Kodeksu karnego skarbowego lub Kodeksu karnego, a nawet w ustawach finansowych, które przez określenie np. cech podmiotu czy okoliczności czasu dopełniają dyspozycję przepisu karnego skarbowego.

W doktrynie wskazuje się, że na pełny opis czynu zabronionego składają się znamiona dotyczące:

- 1) **przedmiotu**,
- 2) **strony przedmiotowej**,
- 3) **podmiotu**,
- 4) **strony podmiotowej**.

2.2. Ustawowe znamiona przedmiotu ochrony

W literaturze zwraca się uwagę, że nie ma przepisu karnego opisującego przestępstwo czy wykroczenie, który by nie został ustanowiony w celu ochrony określonego przedmiotu, zwanego **przedmiotem ochrony**. Ten przedmiot ochrony ze względu na stopień konkretyzacji można podzielić na ogólny, rodzajowy i bezpośredni. **Ogólnym** przedmiotem ochrony są stosunki społeczne dogodne dla społeczeństwa danego państwa, których wyrazicielem jest aktualny ustawodawca, czyli większość parlamentarna wyłoniona w demokratycznych wyborach. Jest on wspólny wszystkim przepisom karnym. Z kolei **rodzajowy** przedmiot ochrony wynika z faktu, że ustawodawca, tworząc określone typy czynów zabronionych, konkretyzuje przedmiot ochrony – grupuje czyny zabronione według cech rodzajowych, których zadaniem jest ochrona poszczególnych sfer życia społecznego, w tym również żywotnych interesów finansowych państwa. Tak wyodrębnione przedmioty ochrony najczęściej pokrywają się z tytułem rozdziału części szczególnej. W prawie karnym skarbowym rodzajowy przedmiot ochrony dotyczy np. ochrony obrotu dewizowego i odpowiada tytułowi rozdziału 8 części szczególnej tytułu I Kodeksu karnego skarbowego. **Bezpośredni** przedmiot ochrony wyrażają natomiast konkretne przepisy Kodeksu karnego skarbowego, np. art. 106c chroniący obrót dewizowy z zagranicą w zakresie rozliczeń pieniężnych czy art. 106d chroniący obrót dewizowy w kraju w zakresie legalnego prowadzenia działalności kantorowej.

2.3. Ustawowe znamiona strony przedmiotowej

Ustawowe znamiona **strony przedmiotowej** dotyczą w pierwszym rzędzie czynu sprawcy. Dla ich określenia kluczowe znaczenie ma tzw. znamię czasownikowe, wyraźnie opisujące zachowanie sprawcy, np. „posługuje się” (art. 55), „nabywa, prze-

chowuje, przewozi, przesyła lub przenosi” (art. 91), „nabywa” (art. 102), „urządza lub prowadzi” (art. 107 i 107a).

W teorii podkreśla się, że **pojęcie „czyn” odnosi się tylko do zachowań człowieka, które zachodzą w warunkach wyboru postępowania i są wyrazem jego osobowości**. Oznacza to, że czynem jest takie zachowanie się człowieka, które jest sterowane w jakimś stopniu przez wolę danej osoby. Do kategorii czynów danej osoby nie zalicza się zatem zachowań uznanych wprawdzie za niedozwolone, lecz podjętych w warunkach przymusu fizycznego (*vis absoluta*), a także zachowań odruchowych (w zakresie czynów karnych skarbowych zachowania takie nie mają praktycznego znaczenia).

Z **przymusem fizycznym** mamy do czynienia wówczas, gdy zachowanie się danej osoby nie jest wynikiem jej woli, lecz zostało podjęte bądź zaniechane w wyniku zastosowania siły, której nie można było się przeciwstawić, np. ktoś nie spełnił w terminie obowiązku podatkowego z powodu klęski żywiołowej (powodzi).

W odróżnieniu od przymusu fizycznego **przymus psychiczny** (*vis compulsiva*) jest czynem – decyzja sprawcy jest bowiem podjęta w warunkach możliwości wyboru. Z przymusem tym mamy do czynienia wówczas, gdy sprawca ma możliwość wyboru – poddać się woli innej osoby, która zmusza go do dokonania jakiejś zabronionej czynności, bądź przeciwstawić się temu, nawet za cenę cierpień fizycznych, np. ktoś na skutek szantażu lub bicia podejmuje się przemytu celnego.

Pojęcie czynu obejmuje zarówno zachowanie aktywne, które nazywamy **działaniem**, jak i zachowanie bierne, nazywane **zaniechaniem**. Mówiąc o zaniechaniu na gruncie prawa karnego skarbowego, należy zwrócić uwagę, że interesują to prawo jedynie zaniechania działania, które nie są obojętne z punktu widzenia normy prawa karnego skarbowego. Będą to zatem takie zaniechania działań, które są nakazane przez normę prawa – zaniechanie ich jest więc zachowaniem niezgodnym z normą prawną, która nakazuje podjęcie tych działań.

Za zaniechanie działania odpowiada tylko tzw. **gwarant**, tj. osoba, na której ciążył ustawowy obowiązek określonego działania, którego osoba ta jednak nie wykonała. Zgodnie z art. 1 § 4 sprawca zaniechania podlega odpowiedzialności karnej tylko wtedy, jeżeli ciążył na nim prawny, szczególny obowiązek zapobiegnięcia skutkowi. Poza tym problem zaniechania powstaje jedynie wówczas, gdy istnieje obiektywna możliwość podjęcia określonego działania, co wyraża zasada *impossibilium nulla est obligatio* (nie ma obowiązku czynienia rzeczy niemożliwych).

Kodeks karny skarbowy w odróżnieniu od Kodeksu karnego i Kodeksu wykroczeń zamiast określenia „działanie lub zaniechanie” używa wyrażenia „zachowanie” i mówi o nastąpieniu zachowania sprawcy. Jak już wcześniej wspomniano, takie ujęcie pozwala na wyodrębnienie **pośredniego rodzaju zachowania się sprawcy**,

polegającego na bezprawnym utrzymaniu określonego stanu rzeczy, przy zakazie posiadania lub przechowywania albo bezprawnym zachowaniu rozciągniętym w czasie (przy tzw. czynach trwałych).

Ustawowe znamiona strony przedmiotowej określają również **przedmiot czynu**, którym jest to, na co skierowane jest zachowanie się sprawcy. Może nim być np. znak akcyzy, gdy czyn polega na fałszowaniu tego znaku (art. 67).

Ustawowe znamiona strony przedmiotowej mogą oprócz tego określać m.in. **skutek** (np. wprowadzenie w błąd właściwego organu, skutkujące narażeniem Skarbu Państwa na bezpodstawny zwrot należności podatkowej z art. 76) czy **okoliczności czasu** (np. niezłożenie w terminie wymaganej informacji podatkowej z art. 80). Jeżeli przepis prawa karnego skarbowego zawiera te właśnie ustawowe znamiona strony przedmiotowej, ukaranie za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe może nastąpić jedynie wówczas, gdy sprawca swoim zachowaniem zrealizował równocześnie te dodatkowe ustawowe znamiona.

Na tym tle pojawia się zagadnienie **związku przyczynowego** w prawie karnym skarbowym. Związek przyczynowy nabiera szczególnego znaczenia przy czynach zabronionych materialnych (skutkowych). Istotne jest bowiem w takich przypadkach ustalenie, kto spowodował określony skutek. Takiego ustalenia można dokonać na podstawie **teorii obiektywnego związku przyczynowego**. Istota obiektywnego związku przyczynowego jest oparta na założeniu, że przyczyną określonego skutku jest ta okoliczność, której gdyby nie było, to skutek by nie nastąpił. Tak więc ustalenie przyczyny określonego skutku, zgodnie z teorią obiektywnego związku przyczynowego, następuje w drodze procesu myślowego polegającego na wyłączeniu poszczególnych przyczyn, które mogły spowodować skutek, i ocenie, czy nastąpiłby on, gdyby danej przyczyny nie było. Jeśli prowadzi to do wniosku, że pomimo braku określonego zachowania się skutek i tak by nastąpił, zasadne jest stwierdzenie, że to zachowanie na pewno nie było przyczyną tego skutku. W przypadku natomiast wyłączenia określonego zachowania i wniosku, że nie nastąpiłby wtedy skutek – zasadne jest uznanie, że to właśnie zachowanie się jest przyczyną skutku.

2.4. Ustawowe znamiona podmiotu

Ustawowe znamiona **podmiotu** dotyczą osoby sprawcy przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Według kryterium podmiotu czynu zabronione z Kodeksu karnego skarbowego można podzielić na przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe **powszechne**, które może popełnić każdy, kto ma zdolność do odpowiedzialności karnej (wymóg określonego wieku i poczytalności), oraz **indywidualne**, które może popełnić jedynie osoba o cechach, które wynikają z konkretnego przepisu karnego. Na przykład przestępstwo skarbowe z art. 110 może popełnić każdy, kto nie będąc do tego uprawnionym, trudni się sprzedażą losów, natomiast

przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe z art. 77 może popełnić jedynie osoba, która będąc płatnikiem lub inkasentem, nie wpłaciła w terminie pobranego podatku.

2.5. Ustawowe znamiona strony podmiotowej

Ustawowe znamiona strony podmiotowej dotyczą przede wszystkim **umyślności lub nieumyślności sprawcy** (art. 4). Ustawowe znamiona strony podmiotowej mogą także dotyczyć innych przesłanek określających cel, motyw lub pobudkę sprawcy. W przypadku gdy są one zawarte w konkretnym przepisie, odpowiedzialność uzależniona jest od ich zrealizowania przez sprawcę, np. popełnienie wspomnianego przestępstwa skarbowego z art. 110 wymaga ustalenia, że sprawca popełnił je „w celu osiągnięcia korzyści majątkowej”. Szerzej zagadnienie to zostało omówione w pkt 6 tego rozdziału.

3. Społeczna szkodliwość i klauzula znikomości

Przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe musi mieć też cechę materialną, wyrażoną w **społecznej szkodliwości czynu** (jest to tzw. społecznie ujemna treść). Ma ona do odegrania bardzo istotną rolę w zakresie wyłączenia odpowiedzialności. Samo bowiem naruszenie zakazu przy jednoczesnym stwierdzeniu braku społecznej szkodliwości czynu nie może stanowić podstawy odpowiedzialności za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe.

Co więcej, **Kodeks karny skarbowy w art. 1 § 2 uchyła odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe także w razie znikomej społecznej szkodliwości czynu**. Wprowadzenie **klauzuli „znikomości”** również do wykroczeń skarbowych (która nie obowiązuje w odniesieniu do wykroczeń powszechnych) nie wyklucza, zdaniem ustawodawcy, ich faktycznej karalności w praktyce, gdyż w odróżnieniu od wykroczeń powszechnych zawartość ich społecznej szkodliwości ma znacznie szerszy przedział stopniowości. O utrzymaniu klauzuli „znikomości” w zakresie wykroczeń skarbowych zdecydowały dodatkowo względy praktyczne. Taki przepis będzie służył uelastycznieniu karnoprawnych ocen organów ścigania i sądów ze względu na mnogość tzw. czynów przepełowionych. Tylko tak szeroko ujęta klauzula pozwala rozwiązać problem w sytuacji, kiedy sprawca popełnia przestępstwo skarbowe z niewielkim przekroczeniem progu kwotowego (np. o 100 zł) – sąd mógłby wówczas umorzyć postępowanie karne ze względu na „znikomość” społecznej szkodliwości czynu (paradoks opłacalności); inny sprawca, który dokonałby tego samego czynu zabronionego, ale z kwotą poniżej progu (np. również o 100 zł), zostałby natomiast ukarany za wykroczenie skarbowe. Te typowe problemy dotyczące czynów przepełowionych należy rozwiązywać w sposób możliwie sprawiedliwy, m.in. za pomocą klauzuli „znikomości”.

Zgodnie z art. 53 § 7 k.k.s. 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 uszczupionej 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.

4. Bezprawność czynu a kontratypy

4.1. Pojęcie bezprawności

Istota **bezprawności** polega na tym, że czyn sprawcy jest sprzeczny z normą prawa karnego skarbowego, a jeśli chodzi o ustawowe znamiona, to jest on z nimi zgodny. Na przykład odpowiedzialność z art. 83 ma miejsce wobec naruszenia normy „nie utrudniaj kontroli podatkowej lub skarbowej” (czyn jest sprzeczny z tą normą) i wobec zgodności zachowania się sprawcy z ustawowymi znamionami przepisu art. 83, które są w nim opisane następująco: „Kto osobie uprawnionej do przeprowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub czynności audytowych udaremnia lub utrudnia wykonanie czynności służbowej, w szczególności kto wbrew żądaniu tej osoby nie okazuje księgi lub innego dokumentu dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej lub księgę lub inny dokument niszczy, uszkadza, czyni bezużytecznymi, ukrywa lub usuwa” (czyn jest zgodny z opisem w przepisie).

4.2. Kontratypy

W procesie tworzenia zakazów karnych ustawodawca dobiera znamiona przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych pod kątem zdarzeń typowych. Wyjątkowo jednak czyn odpowiadający znamionom ustawowym przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego może nie mieć cechy bezprawności, gdyż na mocy przepisu prawnego jest uważany za zgodny z prawem. Przypadki te, zwane **kontratypami**, mają w prawie karnym skarbowym ograniczone zastosowanie ze względu na charakter przestępstw i wykroczeń skarbowych.

Kodeks karny skarbowy dopuszcza w tym zakresie stosowanie jedynie recypowanego art. 27 § 1 k.k. (na podstawie art. 20 § 2 k.k.s.), który określa granice dopuszczalnego ryzyka. W myśl art. 20 § 5 k.k.s. **dopuszczalne ryzyko** jako kontratyp w prawie karnym skarbowym zostało ograniczone **wyłącznie do eksperymentu ekonomicznego lub technicznego**. Chodzi więc o granice dopuszczalnego ryzyka w działalności gospodarczej przedsiębiorcy w kwestiach ekonomiczno-technicznych. Eksperyment polega na podjęciu próby stworzenia nowych reguł postępowania w miejsce brakujących lub w miejsce reguł zastanych, lecz utrudniających