

PRAWO I POSTĘPOWANIE KARNE SKARBOWE

Violetta Konarska-Wrzosek
Tomasz Oczkowski, Jerzy Skorupka

DOSTĘP DO TESTÓW ONLINE

SERIA AKADEMICKA

WYDANIE

3

PRAWO I POSTĘPOWANIE KARNE SKARBOWE

Violetta Konarska-Wrzosek
Tomasz Oczkowski, Jerzy Skorupka

DOSTĘP DO TESTÓW ONLINE

SERIA AKADEMICKA

WYDANIE 3

Stan prawny na 1 października 2025 r.

Wydawczyni
Monika Pawłowska

Redaktorka prowadząca
Joanna Cybulska

Opracowanie redakcyjne
Anna Kunz

Projekt okładek serii
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne rozdziały napisali:
Violetta Konarska-Wrzonek – 1–13
Tomasz Oczkowski – 14–18, 23.1
Jerzy Skorupka – 19–22, 23.2, 24–28



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

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

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2025

ISBN 978-83-8438-016-1
3. wydanie

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Zarządzania Prawami Autorskimi i Treściami
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. +48 692 477 076
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	17
---------------------	----

Przedmowa.....	21
----------------	----

Część pierwsza **MATERIALNE PRAWO KARNE SKARBOWE**

Dział I **ZAGADNIENIA WSTĘPNE**

Rozdział 1

Prawo karne skarbowe – pojęcie, funkcje i miejsce w systemie prawa karnego	27
1. Pojęcie prawa karnego skarbowego	27
2. Funkcje prawa karnego skarbowego.....	29
3. Specyfika prawa karnego skarbowego i jego związek z innymi działami prawa karnego.....	30

Rozdział 2

Kształtowanie się i rozwój prawa karnego skarbowego w Polsce	33
1. Ustawodawstwo karne skarbowe obowiązujące w latach 1926–1999.....	33
2. Kodyfikacja karna skarbową z 10.09.1999 r.....	35
2.1. Autonomiczność Kodeksu karnego skarbowego.....	37
2.2. Zakres recepcji unormowań i odesłań do powszechnego prawa karnego	39
2.3. Kompleksowość i zupełność unormowań Kodeksu karnego skarbowego.....	41

Rozdział 3

Kodeks karny skarbowy, jego budowa i struktura przepisów	43
1. Budowa Kodeksu karnego skarbowego.....	43
2. Struktura przepisów prawa karnego skarbowego	44

2.1. Budowa przepisów materialnoprawnych części ogólnej, procesowych i wykonawczych Kodeksu karnego skarbowego	44
2.2. Budowa przepisów materialnoprawnych części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego	44
2.2.1. Rodzaje dyspozycji.....	45
2.2.2. Rodzaje sankcji.....	46

Dział II

PROBLEMATYKA CZĘŚCI OGÓLNEJ

Rozdział 4

Zasady obowiązywania ustawy – Kodeks karny skarbowy.....	51
1. Czas popełnienia czynu karnego skarbowego i zasady doboru odpowiedniego ustawodawstwa karnego skarbowego dla jego ocen	51
1.1. Czas popełnienia przestępstw i wykroczeń skarbowych	52
1.2. Zasada <i>lex retro non agit</i> i dopuszczalny wyjątek od niej w razie zmiany ustawodawstwa	53
2. Obowiązywanie Kodeksu karnego skarbowego co do miejsca i osób.....	55
2.1. Zasada terytorialności	56
2.2. Odpowiedzialność za czyny karne skarbowe popełnione za granicą...	57

Rozdział 5

Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	59
1. Definicja przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego oraz jej elementy	59
1.1. Czyn i jego formy	59
1.2. Społeczna szkodliwość czynu	60
1.3. Bezprawność karna czynu.....	61
1.4. Wina	61
1.5. Dwupodział na przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	65
2. Podmiot przestępstw i wykroczeń skarbowych.....	66
3. Okoliczności uchylające lub umniejszające winę i ich wpływ na odpowiedzialność karną.....	68
3.1. Nieletniość	68
3.2. Niepoczytalność i stan poczytalności ograniczonej	69
3.3. Błąd.....	73
3.4. Anormalna sytuacja motywacyjna	76

Rozdział 6

Formy popełnienia przestępstw i wykroczeń skarbowych	79
1. Formy stadialne	79
1.1. Przygotowanie i jego karalność.....	79
1.2. Usiłowanie i jego karalność	80

2. Formy zjawiskowe	82
2.1. Sprawstwo <i>sensu largo</i> i sprawstwo <i>sensu stricto</i>	82
2.2. Podżeganie i pomocnictwo	91
2.3. Zasady i zakres odpowiedzialności osób współdziałających przy popęlnieniu czynu zabronionego.....	92
3. Odpowiedzialność posiłkowa w prawie karnym skarbowym i jej charakterystyka	95

Rozdział 7

Zbieg przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych oraz zbieg przepisów Kodeksu karnego skarbowego lub przepisów karnych

skarbowych i przepisów karnych innych ustaw	99
1. Ten sam czyn – jedno przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe ...	99
1.1. Pozorny zbieg przepisów Kodeksu karnego skarbowego	99
1.2. Rzeczywisty zbieg przepisów Kodeksu karnego skarbowego i kumulatywna kwalifikacja prawna czynu.....	101
2. Idealny zbieg przepisów karnych skarbowych i przepisów karnych powszechnych	102
3. Pozorny zbieg przestępstw lub wykroczeń skarbowych.....	104
4. Rzeczywisty zbieg przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych ...	107

Rozdział 8

Kary grożące za przestępstwa i wykroczenia skarbowe	113
1. Kara grzywny	113
2. Kara ograniczenia wolności	119
3. Kara pozbawienia wolności.....	123

Rozdział 9

Środki karne, ich rodzaje i rola	125
1. Środki karne <i>sensu stricto</i>	126
1.1. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	126
1.2. Przepadek przedmiotów.....	131
1.3. Ściągnięcie równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów	134
1.4. Przepadek korzyści majątkowych.....	136
1.5. Ściągnięcie równowartości pieniężnej przypadku korzyści majątkowej.....	137
1.6. Zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska	138
1.7. Pozbawienie praw publicznych.....	140
1.8. Podanie wyroku do publicznej wiadomości.....	140
2. Środki związane z poddaniem sprawcy próbie	141
2.1. Warunkowe umorzenie postępowania karnego skarbowego.....	141

2.2. Warunkowe zawieszenie wykonania orzeczonej kary pozbawienia wolności	145
2.3. Warunkowe zwolnienie	149
3. Środki zabezpieczające	151
3.1. Ogólne zasady dotyczące stosowania środków zabezpieczających	153
3.2. Podmiotowy zakres stosowania środków zabezpieczających	153
3.3. Lecznicze środki zabezpieczające	154
3.4. Nielecznicze środki zabezpieczające	154

Rozdział 10

Wymiar kary za przestępstwa i wykroczenia skarbowe	157
1. Zasady wymiaru kary	159
2. Dyrektywy ogólne wymiaru kary i środków karnych	162
3. Okoliczności wpływające na wymiar kary i środków karnych	165
4. Wzajemny stosunek dyrektyw ogólnych	166
5. Dyrektywy szczególne wymiaru kary i środków karnych	166
6. Nadzwyczajne obostrzenie kary	171
7. Nadzwyczajne złagodzenie kary	174
8. Zbieg podstaw do nadzwyczajnego złagodzenia kary i do nadzwyczajnego obostrzenia kary	176

Rozdział 11

Przypadki zaniechania ukarania sprawcy za przestępstwa i wykroczenia skarbowe z wyłączeniem instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności	179
1. Czynny żal sprawcy i jego skutki w zakresie ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej	180
2. Odstąpienie od wymierzenia kary	184

Rozdział 12

Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych za przestępstwa skarbowe popełnione przez osoby fizyczne	187
---	------------

Rozdział 13

Przedawnienie karalności oraz przedawnienie wykonania kary. Darowanie czynu bądź kary. Zatarcie skazania	193
1. Przedawnienie karalności przestępstw i wykroczeń skarbowych	193
2. Przedawnienie wykonania orzeczonej kary lub środka karnego	196
3. Abolicja, amnestia i ułaskawienie	197
4. Zatarcie skazania	199

Dział III

PROBLEMATYKA CZĘŚCI SZCZEGÓLNEJ KODEKSU KARNEGO SKARBOWEGO

Rozdział 14

Wprowadzenie do części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego	203
1. Uwagi wprowadzające do rozważań nad problematyką części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego	203
2. Ogólna charakterystyka zmian wprowadzonych w części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego nowelą z 2005 r. oraz sygnalizacja dalszych zmian.....	207

Rozdział 15

Przestępstwa i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji.....	213
1. Uwagi wprowadzające	213
2. Istota i podział przestępstw i wykroczeń skierowanych przeciwko obowiązkom podatkowym.....	219
3. Czynny skierowane przeciwko obowiązkowi podatkowemu (zapłacie podatku).....	229
3.1. Uchylanie się od obowiązku podatkowego.....	229
3.2. Firmanctwo	235
3.3. Oszustwo podatkowe	239
3.4. Uporczywe uchylanie się od zapłacenia podatku	243
3.5. Czynny skierowane przeciwko obowiązkom podatkowym w podatku od kopalin.....	246
4. Czynny skierowane przeciwko obowiązkowi rzetelnego prowadzenia dokumentacji podatkowej	248
4.1. Nieprowadzenie księgi.....	248
4.2. Nierzetelne i wadliwe prowadzenie księgi	251
4.3. Niewystawianie rachunków.....	254
5. Bezpodstawne żądanie zwrotu podatku lub zwrotu wydatków mieszkaniowych	258
5.1. Narażenie organów podatkowych na bezpodstawny zwrot podatku...	258
5.2. Nienależny zwrot wydatków na cele mieszkaniowe	261
6. Czynny skierowane przeciwko obowiązkom płatnika lub inkasenta, naruszenie fiskalnych obowiązków przez komornika sądowego	263
6.1. Niewpłacenie podatku przez płatnika lub inkasenta.....	264
6.2. Niepobranie podatku	266
6.3. Niewyznaczenie osoby odpowiedzialnej za wykonywanie obowiązków płatnika lub inkasenta	267
6.4. Nienależyte wykonywanie obowiązków „płatnika” przez komornika sądowego	268

7. Czyny skierowane przeciwko zasadom informacji podatkowej i kontroli...	270
7.1. Niezłożenie w terminie deklaracji	270
7.2. Niezłożenie informacji.....	270
7.3. Czyny skierowane przeciwko informacjom podsumowującym	273
7.4. Naruszenie przepisów o ewidencji podatkowej	274
7.5. Czyny przeciwko ewidencji VAT dotyczącej pojazdów służbowych, czyny przeciwko rejestracji podmiotów pośredniczących oraz czynu przeciwko zgłoszeniu magazynu typu <i>call-off stock</i>	276
7.6. Niezłożenie sprawozdania finansowego do organów podatkowych	278
7.7. Udaremnienie lub utrudnienie kontroli	279
8. Przepięstwa i wykroczenia akcyzowe	282
8.1. Wprowadzenie do problematyki przestępstw i wykroczeń akcyzowych	282
8.2. Bezprawne wydanie lub przywóz wyrobu akcyzowego.....	284
8.3. Wywóz wyrobów akcyzowych bez zawiadomienia	288
8.4. Paserstwo akcyzowe.....	290
8.5. Wadliwe oznaczanie wyrobów akcyzowych	295
8.6. Fałszowanie znaków akcyzy, obrót takimi znakami.....	297
8.7. Niedopełnienie obowiązku oznaczenia wyrobu akcyzowego	299
8.8. Naruszenie przepisów związanych z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych	301
8.9. Naruszenie obowiązków wynikających z nadzoru podatkowego.....	302
8.10. Nielegalny obrót znakami akcyzy.....	304
8.11. Rażące naruszenie przepisów o przewozie lub przechowywaniu znaków akcyzy	307
8.12. Nierozliczenie się ze znaków akcyzy	307
8.13. Naruszenie warunków zwolnienia z akcyzy	309
8.14. Produkcja i magazynowanie wyrobów akcyzowych poza składem podatkowym, zmiana przeznaczenia wyrobu akcyzowego	310
8.15. Naruszenie obowiązku rozliczenia znaków akcyzy z kontrahentem ...	314
9. Czyny skierowane przeciwko szczególnym obowiązkom podatkowym, mającym na celu przeciwdziałanie erozji podatkowej	315
10. Nienależna wypłata lub wykorzystanie dotacji albo subwencji, wadliwe wykonywanie nadzoru oraz naruszenie obowiązku dokonania podzielonej płatności	319
10.1. Nienależna wypłata lub wykorzystanie dotacji albo subwencji.....	319
10.2. Wadliwe wykonywanie nadzoru	322
10.3. Naruszenie obowiązku dokonania podzielonej płatności.....	324

Rozdział 16

Przestęstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami lub usługami	327
1. Przemysł.....	328

2. Oszustwa celne i inne wyłudzenia	331
2.1. Wyłudzenie zezwoleń celnych	331
2.2. Oszustwo celne	332
2.3. Wyłudzenie zwrotu należności celnej	334
3. Paserstwo celne	335
4. Inne bezprawne zachowania mające na celu uszczuplenie należności celnych	336
4.1. Naruszenie procedury odprawy czasowej	336
4.2. Niezachowanie warunków zwolnienia z cła	338
5. Czyny zakłócające sprawowanie należytego nadzoru celnego	339
5.1. Usunięcie towaru spod dozoru celnego	339
5.2. Naruszenie przepisów o składzie celnym, magazynie czasowego składowania i wolnym obszarze celnym	340
5.3. Utrudnianie kontroli celnej	340
5.4. Nieprzechowywanie dokumentów celnych	342
6. Niewłaściwe wykonywanie nadzoru	342

Rozdział 17

Przestępstwa i wykroczenia przeciwko obrotowi dewizowemu	343
1. Ogólna charakterystyka nowego prawa dewizowego i związanych z nim deliktów dewizowych	343
2. Ogólna charakterystyka zmian w rozdziale 8 Kodeksu karnego skarbowego dokonanych nowelizacją Prawa dewizowego z 2007 r.	347
3. Wyłudzenie indywidualnego zezwolenia dewizowego	348
4. Naruszanie ograniczeń dewizowych	349
4.1. Bezprawne wykonanie transferu na potrzeby działalności gospodarczej	349
4.2. Bezprawne nabycie lub zbycie papierów wartościowych przez nierezydenta	350
4.3. Bezprawne dokonanie transakcji w kraju trzecim przez rezydenta	351
4.4. Bezprawne zbycie papierów wartościowych przez rezydenta	352
4.5. Bezprawne otwarcie lub utrzymywanie rachunku bankowego	353
4.6. Bezprawne dokonanie rozliczeń pieniężnych w obrocie dewizowym...	354
5. Reglamentacja działalności związanej z kupnem i sprzedażą wartości dewizowych. Nielegalna działalność kantorowa	355
6. Naruszenia obowiązków dewizowych	357
6.1. Utrudnianie kontroli dewizowej wykonywanej przez NBP	357
6.2. Utrudnianie kontroli dewizowej wykonywanej przez organy celne lub Straż Graniczną	358
6.3. Naruszenie obowiązku pośrednictwa banku	360
6.4. Naruszenie obowiązku informowania NBP	360
6.5. Nieprzechowywanie wymaganych dokumentów związanych z działalnością kantorową lub obrotem dewizowym	361

6.6. Naruszenie obowiązku nadzoru	362
---	-----

Rozdział 18

Przestępstwa i wykroczenia skarbowe przeciwko zasadom organizacji, prowadzenia i uczestnictwa w grach hazardowych	363
1. Wprowadzenie do problematyki przestępstw i wykroczeń przeciwko organizacji gier hazardowych	363
2. Nielegalne urządzenie gier hazardowych	364
3. Urządzanie lub prowadzenie gry z naruszeniem szczególnych obowiązków	371
3.1. Urządzanie lub prowadzenie gry bez urzędowego sprawdzenia lub bez urzędowych zabezpieczeń	371
3.2. Naruszenie obowiązku informacyjnego przy niszczeniu losów	372
3.3. Naruszenie obowiązku informacyjnego przy automatach	373
3.4. Naruszenie innych obowiązków związanych z używaniem automatu ...	373
3.5. Nielegalne urządzenie i prowadzenie gier fantowych i loterii	374
3.6. Udział w nielegalnych grach lub zakładach	375
3.7. Nielegalna sprzedaż losów loterii lub innych dowodów udziału w grze	375
3.8. Zakazana publiczna reklama i promocja gier lub zakładów wzajemnych	376
3.9. Umożliwienie udziału w grze osobie nieletniej	378
3.10. Niewłaściwe wykonywanie nadzoru	379

Część druga

POSTĘPOWANIE W SPRAWACH O PRZESTĘPSTWA SKARBOWE I WYKROCZENIA SKARBOWE

Rozdział 19

Zagadnienia ogólne	383
1. Pojęcie postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe	383
2. Funkcje norm postępowania karnego skarbowego	389
3. Cele postępowania karnego skarbowego	390
4. Przedmiot procesu	393
5. Tryby postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	397
5.1. Postępowanie zwyczajne	398
5.2. Postępowanie nakazowe	399
5.2.1. Uwagi ogólne	399
5.2.2. Przesłanki postępowania nakazowego	399
5.2.3. Brak ujemnych przesłanek trybu nakazowego	401
5.2.4. Przebieg postępowania nakazowego	402

5.2.5. Kary i środki karne.....	403
5.3. Postępowanie w stosunku do nieobecnych	404
5.3.1. Przesłanki postępowania w stosunku do nieobecnych.....	404
5.3.2. Przebieg postępowania w stosunku do nieobecnych	405
5.4. Postępowanie mandatowe.....	407
5.5. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	407
6. Postępowanie zasadnicze i dodatkowe.....	408
7. Zasady procesu karnego	409
8. Warunki dopuszczalności procesu	413
Rozdział 20	
Strony i ich przedstawiciele	421
1. Pojęcie i rodzaje stron	421
2. Oskarżyciel publiczny	422
3. Oskarżony.....	426
4. Podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej.....	433
5. Interwenient	441
6. Reprezentanci stron procesowych	445
Rozdział 21	
Zatrzymanie rzeczy. Zabezpieczenie majątkowe	449
1. Uwagi ogólne.....	449
2. Zatrzymanie przesyłki.....	451
3. Złożenie do depozytu	454
4. Zabezpieczenie majątkowe.....	456
5. Upadek zabezpieczenia.....	464
6. Tymczasowe zajęcie mienia.....	465
Rozdział 22	
Właściwość organów postępowania karnego skarbowego.....	469
1. Właściwość sądu.....	469
2. Właściwość organów postępowania przygotowawczego.....	473
2.1. Prokurator	473
2.2. Finansowe organy postępowania przygotowawczego.....	474
2.3. Niefinansowe organy postępowania	478
3. Właściwość z łączności spraw i spory o właściwość w postępowaniu przygotowawczym	481
Rozdział 23	
Pociągnięcie do odpowiedzialności za zgodą sprawcy	485
1. Postępowanie mandatowe.....	485
1.1. Uwagi ogólne.....	485

1.2. Organy uprawnione do nakładania kary grzywny w trybie postępowania mandatowego.....	486
1.3. Przesłanki postępowania mandatowego.....	487
1.4. Rodzaje mandatów.....	489
1.5. Skutki odmowy przyjęcia mandatu.....	490
1.6. Uchylenie prawomocnego mandatu.....	491
1.7. Nadzór nad postępowaniem mandatowym.....	493
2. Zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności.....	493
2.1. Uwagi ogólne.....	493
2.2. Przebieg negocjacji.....	494
2.3. Zezwolenie.....	499

Rozdział 24

Postępowanie przygotowawcze.....	501
1. Uwagi ogólne.....	501
2. Wszczęcie postępowania.....	530
3. Formy postępowania (śledztwo lub dochodzenie).....	534
4. Porządek czynności.....	543
5. Akt oskarżenia.....	549
6. Wniosek o skazanie bez rozprawy.....	553

Rozdział 25

Postępowanie przed sądem pierwszej instancji.....	557
1. Uwagi ogólne.....	557
2. Postępowanie przejściowe (międzyinstancyjne).....	560
2.1. Wstępna kontrola oskarżenia.....	560
2.2. Organizacyjne przygotowanie rozprawy głównej.....	562
3. Posiedzenia wyrokowe.....	564
3.1. Posiedzenie w przedmiocie warunkowego umorzenia postępowania....	564
3.2. Posiedzenie w przedmiocie wniosku o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy.....	566
3.3. Posiedzenie w przedmiocie wniosku o poddanie się odpowiedzialności karnej.....	568
3.4. Posiedzenie w przedmiocie wydania wyroku nakazowego.....	569
3.5. Posiedzenie w przedmiocie umorzenia postępowania i zastosowania środków zabezpieczających.....	569
4. Rozprawa główna.....	570
4.1. Uwagi ogólne o rozprawie.....	570
4.1.1. Jawność rozprawy.....	570
4.1.2. Udział stron w rozprawie głównej.....	573
4.2. Rozpoczęcie rozprawy głównej.....	579
4.3. Przewód sądowy.....	580
4.3.1. Zwięzłe przedstawienie zarzutów oskarżenia.....	580

4.3.2. Wyjaśnienia oskarżonego.....	581
4.3.3. Skazanie bez przeprowadzenia postępowania dowodowego	581
4.3.4. Skrócona rozprawa	583
4.3.5. Postępowanie dowodowe.....	583
4.4. Przerwa i odroczenie rozprawy.....	586
4.5. Rozszerzenie oskarżenia.....	587
4.6. Zmiana kwalifikacji prawnej zarzutu aktu oskarżenia	587
4.7. Zamknięcie przewodu sądowego	587
5. Głosy końcowe	588
6. Wyrokowanie	589
7. Natychmiastowa wykonalność orzeczenia	593

Rozdział 26

Postępowanie odwoławcze	595
1. Uwagi ogólne.....	595
2. Środki odwoławcze.....	598
2.1. Apelacja.....	598
2.2. Właściwość sądów odwoławczych	609
2.3. Rozprawa odwoławcza.....	609
2.4. Rodzaje orzeczeń sądu odwoławczego	612
3. Zażalenie i sprzeciw	615
3.1. Przedmiot zażalenia.....	615
3.2. Podmioty uprawnione do wniesienia zażalenia	617
3.3. Termin do wniesienia zażalenia i sprzeciwu.....	617
3.4. Właściwość organów odwoławczych.....	618

Rozdział 27

Nadzwyczajne środki zaskarżenia	621
1. Uwagi ogólne.....	621
2. Kasacja.....	622
2.1. Przedmiot zaskarżenia	622
2.2. Termin do wniesienia kasacji	622
2.3. Dewolutywność i suspensywność kasacji.....	623
2.4. Podmioty uprawnione do wniesienia kasacji.....	623
2.5. Podstawy kasacji.....	624
2.6. Rodzaje orzeczeń sądu kasacyjnego	625
2.7. Przebieg postępowania	625
3. Wznowienie postępowania	627
3.1. Przedmiot wznowienia	627
3.2. Podmioty uprawnione do złożenia wniosku o wznowienie postępowania	627
3.3. Podstawy wznowienia.....	628
3.4. Orzeczenie o wznowieniu postępowania.....	629

4. Skarga na wyrok sądu odwoławczego.....	629
---	-----

Rozdział 28

Postępowanie wykonawcze w sprawach o przestępstwa i wykroczenia

skarbowe	631
-----------------------	-----

1. Uwagi ogólne.....	631
2. Postępowanie.....	632
3. Wykonywanie kar.....	636
4. Wykonywanie środków karnych.....	642

Literatura	645
-------------------------	-----

Skorowidz	661
------------------------	-----

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty normatywne

EKPC	– Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzona w Rzymie 4.11.1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2 (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284)
k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2025 r. poz. 1071 ze zm.)
k.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2025 r. poz. 383)
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2025 r. poz. 633)
k.k.w.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny wykonawczy (Dz.U. z 2025 r. poz. 911)
kodeks karny z 1932 r.	– rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z 11.07.1932 r. – Kodeks karny (Dz.U. Nr 60, poz. 571 ze zm.)
kodeks karny z 1969 r.	– ustawa z 19.04.1969 r. – Kodeks karny (Dz.U. Nr 13, poz. 94 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
k.p.c.	– ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 1568 ze zm.)
k.p.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2025 r. poz. 46 ze zm.)
k.w.	– ustawa z 20.05.1971 r. – Kodeks wykroczeń (Dz.U. z 2025 r. poz. 734)
MPPOiP	– Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych, otwarty do podpisu w Nowym Jorku 19.12.1966 r. (Dz.U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.)
pr. dew.	– ustawa z 27.07.2002 r. – Prawo dewizowe (Dz.U. z 2024 r. poz. 1131)
p.u.s.p.	– ustawa z 27.07.2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 334 ze zm.)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47)
TWE	– Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską – teksty jednolite Traktatu o Unii Europejskiej i Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r.)

u.g.h.	–	ustawa o grach hazardowych z 19.11.2009 r. (Dz.U. z 2025 r. poz. 595 ze zm.)
u.k.s.	–	ustawa karna skarbową z 26.10.1971 r. (Dz.U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 ze zm.)
u.o.p.z.	–	ustawa z 28.10.2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (Dz.U. z 2024 r. poz. 1822)
u.p.a.	–	ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2025 r. poz. 126)
u.w.r.n.	–	ustawa z 9.06.2022 r. o wspieraniu i resocjalizacji nieletnich (Dz.U. z 2024 r. poz. 978 ze zm.)
ustawa o KAS	–	ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2025 r. poz. 1131)
ustawa VAT	–	ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2025 r. poz. 775)
UKC	–	rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z 9.10.2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (wersja przekształcona) (Dz.Urz. UE L 269, s. 1)

Czasopisma i publikatory

CPKiNP	–	Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych
Dor. Podat.	–	Doradca Podatkowy
KPP	–	Kwartalnik Prawa Prywatnego
M. Pod.	–	Monitor Podatkowy
M. Prawn.	–	Monitor Prawniczy
NP	–	Nowe Prawo
OSA	–	Orzecznictwo Sądów Apelacyjnych
OSNKW	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna i Wojskowa
OSP	–	Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
PiP	–	Państwo i Prawo
Pr. i Pod.	–	Prawo i Podatki
Prob. Praw.	–	Problemy Praworządności
Prok. i Pr.	–	Prokuratura i Prawo
Prz. Orz. Pod.	–	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
Prz. Pod.	–	Przegląd Podatkowy
PS	–	Przegląd Sądowy
PUG	–	Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
WPP	–	Wojskowy Przegląd Prawniczy

Inne

ABW	–	Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego
CBA	–	Centralne Biuro Antykorupcyjne
ETPC	–	Europejski Trybunał Praw Człowieka
NSA	–	Naczelny Sąd Administracyjny
SA	–	sąd apelacyjny
SN	–	Sąd Najwyższy
TK	–	Trybunał Konstytucyjny
TSUE	–	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

PRZEDMOWA

Prawo i postępowanie karne skarbowe to klasyczny podręcznik akademicki napisany przede wszystkim z myślą o studentach studiów prawniczych i administracyjnych, którzy w programie swoich kierunków studiów mają obligatoryjny lub fakultatywny przedmiot o tej nazwie.

Oddawany do rąk czytelnika podręcznik stanowi całościowe, gruntowne opracowanie obszernej problematyki prawa karnego skarbowego – obejmującej zarówno zagadnienia materialnoprawne oraz procesowe, jak i wykonawcze – napisane przez troje autorów specjalizujących się od wielu lat w tej dziedzinie, z dwóch ośrodków akademickich: Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu (Violetta Konarska-Wrzosek i Tomasz Oczkowski) i Uniwersytetu Wrocławskiego (Jerzy Skorupka). Pierwsze wydanie tego podręcznika ukazało się nakładem wydawnictwa Wolters Kluwer Polska na początku 2010 r., wydanie drugie w 2013 r. Ich pierwowzorem było *Prawo karne skarbowe* autorstwa Violetty Konarskiej-Wrzosek i Tomasza Oczkowskiego, wydane w Toruniu w 2005 r. przez Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa Dom Organizatora i obejmujące zagadnienia materialnoprawne i wykonawcze.

Od ostatniego wydania podręcznika minęło 12 lat. W tym czasie miały miejsce liczne zmiany legislacyjne, jakich dokonano w prawie podatkowym, celnym, dewizowym, hazardowym, w procedurze karnej, a także w samym prawie karnym skarbowym normowanym przepisami Kodeksu karnego skarbowego z 10.09.1999 r. To skłoniło autorów do opracowania nowego wydania podręcznika uwzględniającego wszystkie dokonane zmiany, tak aby zapewnić studentom w pełni aktualny podręcznik do nauki prawa i postępowania karnego skarbowego na nowy rok akademicki.

Autorzy mają nadzieję, że całościowy charakter podręcznika i sposób przekazu jego niełatwych treści sprawi, że korzystać z niego będą również aplikanci sądowi, prokuratorzy, radcowscy, adwokacy i notarialni oraz słuchacze licznych studiów podyplomowych.

Violetta Konarska-Wrzosek
Toruń, lipiec 2025 r.

Część pierwsza

MATERIALNE PRAWO KARNE SKARBOWE

Dział I

ZAGADNIENIA WSTĘPNE

Rozdział 1

PRAWO KARNE SKARBOWE – POJĘCIE, FUNKCJE I MIEJSCE W SYSTEMIE PRAWA KARNEGO

1. Pojęcie prawa karnego skarbowego

Prawo karne skarbowe stanowi wyspecjalizowaną dziedzinę prawa karnego *sensu largo*, wyodrębnioną ze względów przedmiotowych, regulującą kwestię odpowiedzialności karnej za czyny godzące w interes finansowy państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub Unii Europejskiej oraz postępowanie w sprawach karnych skarbowych i postępowanie wykonawcze dotyczące wydanych orzeczeń.

Pojęcie i zakres regulacji prawa karnego skarbowego. Prawo karne skarbowe to zespół norm o charakterze materialnoprawnym, procesowym i wykonawczym, które określają, jakie zachowania godzące lub zagrażające dochodom lub interesom finansowym Skarbu Państwa lub innych podmiotów publicznoprawnych (samorządowych lub wspólnotowych) są zabronione pod groźbą kary, jakie kary i inne środki penalne mogą być orzeczone wobec sprawcy i osób pociągniętych do odpowiedzialności posiłkowej, jakie są zasady odpowiedzialności karnej skarbowej i możliwości jej uniknięcia albo redukcji oraz jakie są uprawnienia stron, organów ścigania i wymiaru sprawiedliwości, zasady, instytucje i standardy ich działań, a nadto odmienności w zakresie postępowania w sprawach karnych skarbowych i w zakresie wykonywania orzeczeń skazujących wydanych w tych sprawach.

Działy prawa karnego skarbowego. W obszarze prawa karnego skarbowego można więc wyróżnić trzy działy: materialne prawo karne skarbowe, procesowe prawo karne skarbowe i wykonawcze prawo karne skarbowe.

Materialne prawo karne skarbowe określa w szczególności, jakie zachowania naganne stanowią przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe i jakie za nie grożą sankcje, jakie kary i inne środki mogą być orzeczone wobec sprawcy (środki karne, w tym dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, środki probacyjne, środki zabezpieczające), a jakie wobec osoby odpowiedzialnej posiłkowo, jakie są zasady ponoszenia odpowie-

działności karnej skarbowej oraz zasady i dyrektywy wymiaru kary i poszczególnych środków penalnych, jakie są terminy przedawnienia karalności przestępstw i wykroczeń skarbowych oraz przedawnienia wykonania orzeczonych kar i środków karnych, jakie są możliwości skrócenia efektywnego czasu wykonywania orzeczonych kar i środków karnych oraz jakie są terminy niezbędne do zatarcia prawnych skutków skazania.

Procesowe prawo karne skarbowe normuje problematykę naczelnych zasad procesu karnego skarbowego, warunków jego dopuszczalności, przebiegu procesu, jego stadiów, faz oraz trybów szczególnych, celów postępowania (w tym wyrównania przez sprawcę uszczerbku finansowego), właściwości organów uprawnionych do prowadzenia postępowań przygotowawczych i do orzekania, rodzajów wydawanych orzeczeń, prawa i środków zaskarżenia, ustanawiania zabezpieczeń majątkowych, kręgu podmiotów mających prawa stron i ich uprawnień.

Wykonawcze prawo karne skarbowe reguluje problematykę materialnoprawną i procesową dotyczącą wykonania orzeczeń wydanych w sprawach karnych skarbowych, w tym kwestie związane z wykonywaniem kar i środków unormowane odmiennie, niż to wynika z mających odpowiednie zastosowanie przepisów Kodeksu karnego wykonawczego lub nieunormowanych w tej ustawie, takich jak np. egzekwowanie kar i środków w razie ustanowienia odpowiedzialności posiłkowej.

Subsydiarność norm materialno-prawnych. Materialne prawo karne skarbowe ma charakter subsydiarny w stosunku do norm szeroko rozumianego prawa finansowego. Zabezpiecza bowiem za pomocą sankcji karnych właściwe rozliczanie się z dotacji i subwencji, realizację obowiązków z zakresu prawa podatkowego, celnego, dewizowego, w zakresie organizacji gier hazardowych. Prawo karne skarbowe – podobnie jak prawo karne powszechne – wkracza dopiero wtedy, gdy przy użyciu instrumentów, jakimi dysponują inne gałęzie prawa, nie da się zabezpieczyć respektowania ustalonych tam reguł postępowania i gdy naruszenia obowiązujących norm są na tyle poważne, że wymaga to zdecydowanego przeciwdziałania w postaci nałożenia sankcji karnych. Materialne prawo karne skarbowe stanowi więc *ultima ratio* w egzekwowaniu wymaganych prawem zachowań lub powstrzymywania się od czynów uznanych za groźne dla porządku finansowoprawnego państwa, jednostek samorządu terytorialnego czy Unii Europejskiej. Kary i inne środki właściwe prawu karnemu skarbowemu są uruchamiane dopiero wtedy, gdy zachowania naganne adresatów zakazów czy nakazów formułowanych w poszczególnych dziedzinach prawa finansowego są społecznie szkodliwe w stopniu większym niż znikomy i wyczerpują znamiona określonego w ustawie przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

2. Funkcja prawa karnego skarbowego

Funkcja ochronna. Prawo karne skarbowe pełni wiele doniosłych funkcji. Przede wszystkim chroni za pomocą sankcji karnych interesy finansowe i budżet: państwa, jednostek samorządu terytorialnego i Unii Europejskiej, przed czynami mogącymi im zagrozić, czy to w sposób abstrakcyjny, czy konkretny (funkcja ochronna).

Funkcja prewencyjno-wychowawcza. W drodze typizacji zachowań nagannych i opatrzenia ich sankcją karną oraz przez pociąganie do odpowiedzialności za popełnione przestępstwa skarbowe czy wykroczenia skarbowe prawo karne skarbowe pełni funkcję prewencyjno-wychowawczą. Oddziałuje bowiem na ogół społeczeństwa (prewencja generalna) i ukaranego sprawcę (prewencja indywidualna) powściągająco, uświadamiając społeczną szkodliwość naruszeń prawa i ich nieopłacalność. Efekty ogólnoprewencyjne można osiągać zarówno przez kształtowanie świadomości prawnej społeczeństwa (tzw. prewencja generalna pozytywna), jak i w drodze odstraszenia (tzw. prewencja generalna negatywna), z tym że lepsze i trwalsze rezultaty w zakresie przestrzegania prawa daje wyrobienie w społeczeństwie wewnętrznego przekonania o słuszności i zasadności ustanowionych norm postępowania. Dlatego też współczesne kodeksy karne, w tym Kodeks karny skarbowy z 10.09.1999 r. (tekst pierwotny: Dz.U. Nr 83, poz. 930; tekst jedn.: Dz.U. z 2025 r. poz. 633 ze zm.), akcentują potrzebę kształtowania świadomości prawnej społeczeństwa (zob. art. 12 § 2 k.k.s.), aczkolwiek nie można tracić z pola widzenia wzbudzania respektu dla prawa przez stwarzanie obawy ukarania. Taki mechanizm oddziaływania na społeczeństwo ma w szczególności znaczenie na gruncie prawa karnego skarbowego, którego nakazy czy zakazy obwarowane sankcją karną nie należą do zachowań powszechnie uznawanych za naganne i zdecydowanie potępianych przez społeczeństwo (a do tzw. *mala prohibita*). Odnośnie do prewencji indywidualnej możliwych oddziaływań jest znacznie więcej, poczynając od fizycznego uniemożliwiania czy utrudniania ponownego łamania prawa, przez dotkliwe uświadamianie, że to się po prostu nie opłaca, aż do wychowania w duchu poszanowania dla prawa jako pewnej wspólnej wartości służącej całemu społeczeństwu.

Funkcja represyjno-sprawiedliwościowa. Prawo karne skarbowe pełni funkcję represyjno-sprawiedliwościową. Stosowanie represji karnej wobec sprawców przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych jest naturalną konsekwencją ujawnienia czynu penalizowanego przez to prawo i pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności karnej, co kończy się na ogół wydaniem orzeczenia skazującego, stanowiącego akt wymiaru sprawiedliwości adekwatny do stopnia społecznej szkodliwości czynu i stopnia winy sprawcy, łączący się z określoną dozą dolegliwości wynikającą z orzeczonej kary czy środka karnego lub innego środka penalnego.

Funkcja egzekucyjna. Swoistą funkcją pełnioną przez prawo karne skarbowe jest funkcja egzekucyjna. Wiele instytucji i środków prawnokarnych przewidzianych w Kodeksie karnym skarbowym jest tak ukształtowanych, że zapewnia wyrównanie należności

publicznoprawnej uszczuplonej czynem sprawcy. Dążenie do wyrównania należności publicznoprawnej jest nie tylko cechą charakterystyczną wielu unormowań materialnoprawnych (np. instytucji czynnego żalu skutkującej niekaralnością sprawcy – art. 16 § 2 i art. 16a k.k.s. czy zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności – art. 17 § 1 pkt 1 k.k.s., orzeczenia kary ograniczenia wolności w miejsce grożącego pozbawienia wolności – art. 26 § 1 i 2 k.k.s.), ale także ustawowo nakreślonym celem postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe (zob. art. 114 § 1 k.k.s.). W przepisie art. 114 § 2 k.k.s. zobowiązuje się organy prowadzące postępowanie do pouczenia sprawcy o przysługujących mu uprawnieniach w razie wyrównania uszczerbku finansowego Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innego uprawnionego podmiotu. Z całokształtu unormowań Kodeksu karnego skarbowego wynika, że prawo karne skarbowe przywiązuje szczególną wagę do wypełniania funkcji egzekucyjnej, mniejsze natomiast znaczenie nadaje funkcji represyjnej. Wyrównanie uszczerbku finansowego przez sprawcę skutkuje w określonych sytuacjach zaniechaniem ukarania sprawcy, a co najmniej złagodzeniem represji karnej.

Funkcja gwarancyjna. Prawo karne skarbowe pełni także funkcję gwarancyjną, niezmiernie ważną z punktu widzenia sytuacji prawnej sprawcy czynu uznanego przez obowiązującą ustawę za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Funkcja gwarancyjna jest realizowana, gdy w obszarze danej dziedziny prawa przestrzegane są fundamentalne zasady prawa karnego, takie jak: *nullum crimen, nulla contraventio sine lege poenali anteriori* (nie ma przestępstwa, nie ma wykroczenia bez uprzedniego wejścia w życie ustawy, która określałaby typ zachowania zabronionego pod groźbą kary), *nullum crimen, nulla contraventio sine culpa* (nie ma przestępstwa, nie ma wykroczenia bez winy), *nulla poena sine lege* (nie można wymierzać kar, które nie są przewidziane w ustawie), *lex retro non agit* (ustawa nie działa wstecz – co oznacza, że nie można pociągać do odpowiedzialności karnej za zachowania dopiero później zakazane, a w chwili ich popełniania niepenalizowane przez ustawę). Konsekwencją przyjęcia w prawie karnym skarbowym zasady *nullum crimen, nulla contraventio sine lege* jest zakaz stosowania analogii przy uznawaniu czynu za karalny. Oznacza to niemożność pociągania do odpowiedzialności karnej skarbowej za czyn wyraźnie niezakazany pod groźbą kary, lecz jedynie podobny do tego, który przez ustawę został uznany za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

3. Specyfika prawa karnego skarbowego i jego związek z innymi działami prawa karnego

Specyficzny ogólny przedmiot ochrony. Prawo karne skarbowe tym się różni od prawa karnego powszechnego, że normuje wyłącznie kwestię ponoszenia odpowiedzialności karnej za czyny naganne godzące w budżet lub interesy finansowe określonych podmiotów publicznoprawnych, takich jak: Skarb Państwa, jednostki samorządu terytorialnego czy Unia Europejska. Regulacja prawa karnego skarbowego ogranicza się do

ochrony wskazanych dóbr prawnych, procedowania w sprawach karnych skarbowych oraz wykonywania orzeczeń wydanych w tych sprawach. Ma więc ono ściśle określony i ograniczony zasięg zastosowania. Prawo karne skarbowe – w przeciwieństwie do prawa karnego powszechnego – nie cechuje się uniwersalnością zastosowania.

Charakter prawa karnego skarbowego. Prawo karne skarbowe oparte jest w przeważającej mierze na zasadach i instytucjach typowych i charakterystycznych dla całego prawa karnego. Widać wyraźnie – i to z tendencją narastającą – dążenie do jak największej jednolitości terminologii, instytucji i przyjmowanych rozwiązań w stosunku do powszechnego prawa karnego dotyczącego przestępstw i wykroczeń. To dążenie do unifikacji czy – jak określają inni autorzy – integracji (zob. Z. Siwik, *Kodeks karny skarbowy. Ogólne zasady odpowiedzialności i karania*, Prz. Pod. 1999/12, s. 31, i F. Prusak, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2002, s. 8) prawa karnego skarbowego z prawem karnym powszechnym stało się założeniem ustawodawczym ostatniej kodyfikacji karnej skarbowej z 1999 r., zrealizowanym maksymalnie szeroko i konsekwentnie. Odstępstwa od unormowań powszechnego prawa karnego materialnego, procesowego i wykonawczego przewidziane są tylko tam, gdzie jest to rzeczywiście konieczne. Łączą się one ściśle ze specyfiką prawa karnego skarbowego, które normuje odpowiedzialność za czyny naganne naruszające nakazy lub zakazy sformułowane na gruncie określonych dziedzin prawa finansowego – podatkowego, celnego, dewizowego i o grach hazardowych, oraz z wyspecjalizowaną grupą organów uprawnionych do kontrolowania przestrzegania norm finansowoprawnych, które z racji ujawniania w toku wykonywania swoich zadań przestępstw skarbowych czy wykroczeń skarbowych upoważnione zostały (w szerszym lub węższym zakresie) do prowadzenia dochodzeń w tych sprawach, a niekiedy nawet do karania w trybie postępowania mandatowego. Nadto specyfika prawa karnego skarbowego narzuca konieczność wprowadzenia instytucji i rozwiązań nieznanых prawu karnemu powszechnemu, takich jak np. odpowiedzialność posiłkowa, zgłoszenie interwencji czy odpowiedzialność osób działających za podmioty będące adresatami norm finansowoprawnych chronionych za pomocą sankcji karnych przez przepisy prawa karnego skarbowego. Powyższe sprawia, że współczesne polskie prawo karne skarbowe jest w dość znacznym stopniu zunifikowaną, a jednocześnie wyspecjalizowaną dziedziną prawa karnego, uregulowaną kompleksowo w odrębnej ustawie. W zakresie rozwiązań i unormowań materialnoprawnych dotyczących przestępstw skarbowych czerpie ono podbudowę teoretyczną i określenie podstaw oraz ram penalizacji z prawa karnego, natomiast odnośnie do wykroczeń skarbowych – z prawa wykroczeń. Rozwiązania dotyczące postępowania w sprawach karnych skarbowych wzorowane są przede wszystkim na postępowaniu karnym typowym dla przestępstw, ale w pewnej mierze także na postępowaniu w sprawach wykroczeń powszechnych (tak jest np. przy regulacji poświęconej postępowaniu mandatowemu). Unormowania dotyczące wykonywania orzeczeń wydanych w postępowaniu karnym skarbowym generalnie opierają się na rozwiązaniach przyjętych na gruncie powszechnego prawa karnego wykonawczego. Są one jedynie rozbudowane w niezbędnym zakresie potrzebnym do wykonywania specyficznych rozstrzygnięć, których nie spotyka się na gruncie prawa powszechnego

(np. dotyczących nałożenia odpowiedzialności posiłkowej za grzywnę i ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, gdzie konieczne jest rozstrzygnięcie kolejności egzekwowania tych finansowych dolegliwości od poszczególnych podmiotów aż do pełnej egzekucji wydanych prawomocnych orzeczeń).

Rozdział 2

KSZTAŁTOWANIE SIĘ I ROZWÓJ PRAWA KARNEGO SKARBOWEGO W POLSCE

1. Ustawodawstwo karne skarbowe obowiązujące w latach 1926–1999

Rys historyczny – II Rzeczpospolita. Pierwszą polską ustawą karną skarbową była **ustawa z 2.08.1926 r.** (Dz.U. Nr 105, poz. 609), która zastąpiła ustawodawstwa karne skarbowe państw zaborczych obowiązujące od czasów zaborów na terenach poszczególnych dzielnic Polski aż do dnia 1 stycznia 1927 r. (zob. art. 239 ustawy). Cechą charakterystyczną ustawy z 1926 r. było to, że był to akt unifikujący prawo karne skarbowe na obszarze całej niepodległej Polski (art. 242 ustawy). W zakresie merytorycznych rozwiązań ustawa karna skarbową z 1926 r. czerpała wzorce z ustawodawstwa karnego skarbowego państw zaborczych, przejmując w szczególności takie typowe instytucje prawa karnego skarbowego, jak: czynny żal (art. 9), odpowiedzialność posiłkowa osób trzecich (art. 33), dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (karze – art. 176–181) czy idealny zbieg przestępstw (art. 22).

Druga z kolei polska **ustawa karna skarbową** uchwalona została **18.03.1932 r.** (Dz.U. Nr 34, poz. 355 ze zm.) i weszła w życie 1.05.1932 r. Cechą charakterystyczną tej ustawy było oparcie jej na ogólnych przepisach prawa karnego powszechnego, przy czym już na wstępie w art. 2 ustawy zaznaczono, że przepisy te mają zastosowanie tylko wtedy, gdy ustawa nie stanowi inaczej, co przesądzało posiłkową rolę przepisów prawa karnego powszechnego. Przy takim generalnym założeniu ustawa z 1932 r. koncentrowała swoje regulacje na typowych dla prawa karnego skarbowego zasadach odpowiedzialności i instytucjach, karach oraz dyrektywach ich wymiaru, typizacji przestępstw skarbowych oraz na postępowaniu w sprawach karnych skarbowych (J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1980, s. 11–12).

Trzecim aktem prawnym normującym odpowiedzialność karną skarbową w okresie dwudziestolecia międzywojennego był dekret Prezydenta RP z 3.11.1936 r. – Prawo karne skarbowe (Dz.U. Nr 84, poz. 581 ze zm.), który wszedł w życie 1.04.1937 r. Głównym

powodem jego wydania była konieczność dostosowania uregulowań prawa karnego skarbowego do wydanego 11.07.1932 r. Kodeksu karnego, który zaczął obowiązywać od 1.09.1932 r. Nowe prawo karne skarbowe – inaczej, niż to miało miejsce w poprzedniej ustawie – odwoływało się wyraźnie do konkretnych przepisów Kodeksu karnego z 1932 r. czy Kodeksu postępowania karnego z 1928 r., a nadto znacznie rozbudowywało postanowienia części ogólnej i zmieniało zakres penalizacji unormowań części szczególnej z uwagi na zmiany dokonane w obszarze prawa finansowego, którego nakazy i zakazy zabezpieczało za pomocą sankcji karnych.

Ustawodawstwo karne skarbowe z lat 1926, 1932 i 1936 nie miało charakteru zupełnego, gdyż obejmowało penalizacją tylko część przestępstw skarbowych, takich jak: przestępstwa celne i dotyczące obrotu z zagranicą, przestępstwa akcyzowe, przestępstwa loteryjne, przestępstwa godzące w monopol tytoniowy, spirytusowy, zapalczany, solny i inne monopole państwa. Poza ramami wymienionych aktów prawnych pozostawała duża grupa przestępstw podatkowych, dewizowych i dotyczących opłat skarbowych (stemplowych), penalizowanych w odrębnych ustawach, do których miały zastosowanie przepisy ogólne prawa karnego powszechnego, a nie karnego skarbowego (Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 3–4).

Rys historyczny – czasy PRL. Dopiero prawo karne skarbowe wydane po II wojnie światowej w PRL w formie dekretu z 11.04.1947 r. (Dz.U. Nr 32, poz. 140 ze zm.), który zaczął obowiązywać od 1.05.1947 r., miało charakter prawie całościowy. Ujęto w nim również przestępstwa podatkowe i związane z opłatami skarbowymi (stemplowymi) – zob. art. 2 dekretu. Poza dekretem pozostały jedynie przestępstwa dewizowe, penalizowane w odrębnym akcie prawnym (Z. Siwik, *Systematyczny komentarz...*, s. 4).

Postępujące zmiany w obrębie całego obowiązującego prawa, które starano się dostosować do zadań i potrzeb państwa typu socjalistycznego, wymusiły kolejną zmianę i uchwalenie **13.04.1960 r. nowej ustawy karnej skarbowej** (Dz.U. Nr 21, poz. 123 ze zm.). Ustawa ta po raz pierwszy objęła swoim zakresem także penalizację przestępstw dewizowych, obok przestępstw celnych, podatkowych, przestępstw dotyczących opłaty skarbowej i opłat terenowych, przestępstw dotyczących rozliczeń z budżetem państwa, obligacji, przestępstw loteryjnych oraz przestępstw dotyczących wpisów do rejestru przedsiębiorstw państwowych. Ustawa karna skarbową z 1960 r. recypowała na swój grunt wiele wyraźnie wskazanych przepisów prawa karnego powszechnego, przy czym charakteryzowała się dość mocno rozbudowaną własną częścią ogólną określającą zarówno specyficzne instytucje prawa karnego skarbowego, jak i pewne odmienności uregulowań w stosunku do prawa karnego powszechnego.

Szóstą z kolei polską **ustawą karną skarbową była ustawa z 26.10.1971 r.** (Dz.U. Nr 28, poz. 260; tekst jedn.: Dz.U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 ze zm.), która weszła w życie 1.01.1972 r. Głównym powodem jej uchwalenia była zmiana ustawodawstwa karnego dotyczącego przestępstw powszechnych, tj. uchwalenie 19.04.1969 r. nowego Kodeksu

karnego i Kodeksu postępowania karnego, których unormowania zaczęły obowiązywać z dniem 1.01.1970 r. Zaistniała więc potrzeba odejścia od unormowań Kodeksu karnego z 1932 r. i Kodeksu postępowania karnego z 1928 r. oraz oparcia ustawy karnej skarbowej na nowych przepisach i rozwiązaniach obowiązujących w prawie karnym powszechnym. Ustawa karna skarbową z 1971 r. zrywała z przyjętą w poprzednich aktach prawnych tradycją określania mianem przestępstw skarbowych zarówno występów skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych. U podstaw nowej ustawy legła idea większego rozwarstwienia nagannych czynów karnych skarbowych z uwagi na stopień ich społecznej szkodliwości, co podkreślał m.in. podział na dwie odrębne kategorie czynów: przestępstwa skarbowe (obejmujące jedynie występy) i wykroczenia skarbowe. Ustawa karna skarbową z 1971 r. recypowała na użytek odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe wiele przepisów Kodeksu karnego z 1969 r., z tym że w zakresie zasad odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe unormowanych samodzielnie przez przepisy ustawy karnej skarbowej zaznaczało się w sposób zdecydowany nawiązanie do zasad odpowiedzialności przyjętych w powszechnym prawie wykroczeń z 1971 r., które formalnie nie miało zastosowania. Z uwagi na recepcję dużej grupy przepisów Kodeksu karnego z 1969 r. na grunt ustawy karnej skarbowej oraz dążenie do zharmonizowania tej dziedziny z całym systemem prawa karnego pojawiła się na gruncie prawa karnego skarbowego dotyczącego przestępstw m.in. instytucja warunkowego umorzenia postępowania karnego czy kara ograniczenia wolności. Cechą charakterystyczną ustawy było wyodrębnienie w części szczególnej przestępstw i wykroczeń w zakresie zobowiązań podatkowych od jednostek gospodarki nieuspołecznionej i osób fizycznych oraz przestępstw i wykroczeń w jednostkach gospodarki uspołecznionej w zakresie zobowiązań podatkowych i rozliczeń z budżetem państwa. Podział ten był konsekwencją zróżnicowania zobowiązanych podmiotów, ich relacji z budżetem państwa oraz możliwych sposobów szkodenia jego dochodom i interesom. Nowa ustawa karna skarbową w szerszym zakresie ujednolicała swoje przepisy proceduralne z tymi, które obowiązywały w procesie powszechnym z mocy uregulowań Kodeksu postępowania karnego z 1969 r., a nadto recypowała do odpowiedniego stosowania enumeratywnie wymienione przepisy tegoż Kodeksu.

Wspólną cechą legislacji karnych skarbowych z lat 1926–1971 było powierzenie kompetencji orzeczniczych w sprawach wykroczeń skarbowych i wielu przestępstw skarbowych organom administracyjnym (finansowym) państwa, niemającym przymiotu niezawisłości. Sądy orzekały w stosunkowo nielicznych sprawach dotyczących poważniejszych przestępstw skarbowych.

2. Kodyfikacja karna skarbową z 10.09.1999 r.

Projekt nowej kodyfikacji. Uchwalenie nowej ustawy karnej skarbowej stało się koniecznością z uwagi na dokonaną w Polsce w 1989 r. transformację ustrojową i przejście z gospodarki planowej opartej na uspołecznionej własności na gospodarkę wolnoryn-

kową, co spowodowało, że unormowania ustawy karnej skarbowej przestały przystawać do zmienionej rzeczywistości. W celu przygotowania projektu nowej ustawy Minister Sprawiedliwości, w porozumieniu z innymi ministrami, powołał 19.12.1989 r. Zespół Reformy Prawa Karnego Skarbowego. Projekt Kodeksu karnego skarbowego był już gotowy, gdy 2.04.1997 r. uchwalano Konstytucję Rzeczypospolitej Polskiej i gdy 6.06.1997 r. uchwalano nową kodyfikację karną dotyczącą prawa karnego powszechnego. Z uwagi jednak na brak gotowości polskich sądów do przejęcia całości orzecznictwa w sprawach przestępstw skarbowych i w sprawach wykroczeń skarbowych odkładano w czasie uchwalenie nowego Kodeksu karnego skarbowego. Dlatego też przed końcem obowiązywania kodyfikacji karnej z 1969 r., do której odwoływała się ustawa karna skarbową, niezbędne stało się uchwalenie obszernej nowelizacji tej ustawy, aby dostosować ją do wchodzących w życie dnia 1 września 1998 r. trzech nowych kodeksów: Kodeksu karnego, Kodeksu postępowania karnego i Kodeksu karnego wykonawczego. Uczyniono to nowelą z 3.07.1998 r. (Dz.U. Nr 108, poz. 682). Wprowadzała ona do ustawy karnej skarbowej także wiele instytucji i rozwiązań wypracowanych przez Zespół Reformy Prawa Karnego Skarbowego i zamieszczonych w przygotowanym projekcie nowego Kodeksu karnego skarbowego.

Nowelizacja ustawy karnej skarbowej nie rozwiązała wszystkich problemów z dziedziny prawa karnego skarbowego, które wymagały nowego uregulowania. Przede wszystkim nie dostosowywała tej dziedziny prawa do standardów właściwych demokratycznemu państwu prawnemu zadekretowanych w Konstytucji RP z 2.04.1997 r. W świetle postanowień przepisów art. 175 ust. 1 i art. 178 ust. 1 Konstytucji RP wymiar sprawiedliwości w Rzeczypospolitej Polskiej sprawują niezależne sądy, a w świetle przepisu art. 46 Konstytucji RP tylko sądy mogą orzekać o przepadku rzeczy, przy czym zgodnie z przepisem art. 45 ust. 1 Konstytucji RP każdy ma prawo do rozpatrzenia sprawy przez niezależny sąd.

Zapowiedź dostosowania kompetencji jurysdykcyjnych w sprawach karnych skarbowych do postanowień Konstytucji RP zawarta została w art. 4 ustawy z 3.07.1998 r. nowelizującej ustawę karną skarbową, w którym postanowiono, że w sprawach o przestępstwa skarbowe zagrożone wyłącznie karą grzywny i w sprawach o wykroczenia skarbowe finansowe organy orzekające orzekać będą jedynie przez okres 2 lat od dnia wejścia w życie Konstytucji RP, czyli do dnia 17 października 1999 r. Uregulowanie to sygnalizowało kres dotychczasowych rozwiązań i wolę wprowadzenia zmian mających na celu dostosowanie polskiego systemu prawa i wymiaru sprawiedliwości do standardów określonych w Konstytucji RP, na co przepis art. 236 ust. 1 ustawy zasadniczej dawał właśnie 2 lata.

Uchwalenie nowego Kodeksu karnego skarbowego. Nakreślone w wyżej wymienionych aktach prawnych terminy wpłynęły na tempo prac nad ustawodawstwem karnym skarbowym. Nowy Kodeks karny skarbowy został uchwalony 10.09.1999 r. (Dz.U. Nr 83,

poz. 930), podpisany przez Prezydenta RP 14.10.1999 r. i nazajutrz po publikacji z dniem 17.10.1999 r. wszedł w życie.

Kognicja sądów we wszystkich sprawach karnych skarbowych. Kodeks karny skarbowy z 1999 r. oprócz tego, że jest pierwszym w historii polskiego prawa karnego skarbowego aktem prawnym, któremu nadano rangę Kodeksu, wprowadzał liczne i dość gruntowne zmiany. Spośród wielu, które zostaną bliżej omówione w dalszej części podręcznika, na szczególną uwagę zasługuje poddanie wszystkich spraw karnych skarbowych kognicji sądów i pozbawienie tym samym po przeszło 70 latach kompetencji orzeczniczych finansowych organów państwa. Drugą rewolucyjną zmianą jest rezygnacja w przypadku wykroczeń skarbowych z odpowiedzialności zarówno przy popełnieniu czynu umyślnie, jak i nieumyślnie (chyba że przepis szczególnie stanowi inaczej – art. 38 u.k.s.) i ograniczenie tej odpowiedzialności na ogół do czynów popełnionych umyślnie, a nieumyślnie tylko wtedy, gdy Kodeks tak stanowi (a więc analogicznie jak w przypadku przestępstw skarbowych).

2.1. Autonomiczność Kodeksu karnego skarbowego

Autonomiczny charakter regulacji materialno-prawnej. Kodeks karny skarbowy jest wyodrębnionym pod względem formalnym aktem prawnym o randze ustawy, który normuje kompleksowo i w miarę samodzielnie zagadnienia materialnoprawne, procesowe i wykonawcze związane z odpowiedzialnością za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Kodeks karny skarbowy wykazuje zdecydowanie wyższy stopień samodzielności niż wcześniejsze ustawy (czy dekrety) karne skarbowe. Zaznacza się to zwłaszcza w części materialnoprawnej Kodeksu normującej zagadnienia natury ogólnej, która została znacznie rozbudowana o definicje ustawowe, zasady odpowiedzialności karnej skarbowej, instytucje wyłączające odpowiedzialność, dyrektywy wymiaru i wyboru kar oraz środków karnych i środków probacyjnych. Część materialnoprawna Kodeksu wzbogacona została także o obszerny słowniczek wyrażeń ustawowych, gdzie dokonano autentycznej wykładni wielu pojęć używanych w Kodeksie karnym skarbowym. Cechą charakterystyczną Kodeksu karnego skarbowego jest to, że ustawodawca, tworząc ten Kodeks, oparł się w dużej mierze na zasadach i instytucjach wypracowanych i obowiązujących na gruncie prawa karnego powszechnego, jednak uczynił to nie w drodze odpowiedniej recepcji określonych przepisów Kodeksu karnego, lecz przez wyraźne ich uregulowanie w Kodeksie karnym skarbowym, niekiedy z odpowiednimi modyfikacjami niezbędnymi z uwagi na specyfikę odpowiedzialności karnej skarbowej.

O autonomiczności uregulowań zagadnień ogólnych części materialnoprawnej Kodeksu karnego skarbowego świadczą najdobitniej postanowienia zawarte w art. 20 § 1 i art. 46 k.k.s., w których zadekretowano, że do przestępstw skarbowych nie mają zastosowania przepisy części ogólnej Kodeksu karnego (z zastrzeżeniem wskazań zawartych w art. 20 § 2 k.k.s.), a do wykroczeń skarbowych nie mają zastosowania przepisy części

ogólnej Kodeksu wykroczeń. Oznacza to przyjęcie jako zasady samodzielności i niezależności regulacji problematyki materialnoprawnej przez przepisy zawarte w Kodeksie karnym skarbowym.

Nieautonomiczny charakter regulacji procesowej. Zupełnie odmienną zasadę co do sposobu regulacji przyjęto odnośnie do postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz odnośnie do postępowania wykonawczego w tych sprawach. W zakresie tych postępowań oparto się zasadniczo na uregulowaniach przepisów Kodeksu postępowania karnego i Kodeksu karnego wykonawczego. W przypadku obu postępowań stosuje się odpowiednio przepisy wskazanych kodeksów, jeżeli przepisy Kodeksu karnego skarbowego nie stanowią inaczej (art. 113 § 1 i art. 178 § 1 k.k.s.). **Generalne odesłanie do prawa karnego powszechnego w przedmiocie postępowania w sprawach karnych skarbowych** i w kwestii wykonywania orzeczeń zapadłych w sprawach karnych skarbowych świadczy o bardzo ograniczonej autonomii unormowań Kodeksu karnego skarbowego o charakterze proceduralnym i wykonawczym. Autonomia ta w zakresie postępowania w sprawach karnych skarbowych zaznacza się tylko wtedy, gdy Kodeks karny skarbowy – z uwagi na specyfikę tych spraw, występujących stron procesowych czy organów upoważnionych do prowadzenia dochodzenia albo z uwagi na konieczność prowadzenia negocjacji przy ubieganiu się o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, prowadzenia postępowania w stosunku do nieobecnych czy też z uwagi na możliwość załatwienia sprawy o wykroczenie skarbowe w trybie postępowania mandatowego – odmiennie normuje pewne kwestie natury procesowej albo wyraźnie wyłącza stosowanie określonych przepisów Kodeksu postępowania karnego ze względu na ich nieadekwatność do spraw niższej rangi (dotyczy to w szczególności wykroczeń skarbowych – zob. art. 113 § 3 k.k.s.).

Nieautonomiczny charakter regulacji dotyczącej wykonywania orzeczeń. W zakresie postępowania wykonawczego autonomia przepisów Kodeksu karnego skarbowego jest najwęższa. Wynika to z przyjęcia określonej strategii legislacyjnej w systemie szeroko rozumianego prawa karnego, polegającej na uregulowaniu w jednym akcie prawnym, jakim jest Kodeks karny wykonawczy, całej problematyki wykonania orzeczeń zapadających w sprawach przestępstw i wykroczeń (zarówno powszechnych, jak i skarbowych). Taki uniwersalny zakres zastosowania przepisów Kodeksu karnego wykonawczego został wyraźnie wskazany w art. 1 § 1 k.k.w., z zaznaczeniem, że ustawa może stanowić inaczej. Kodeks karny skarbowy przewiduje pewne dodatkowe, a niekiedy odmienne uregulowania dotyczące wykonywania orzeczeń zapadłych w sprawach przestępstw skarbowych czy wykroczeń skarbowych w stosunku do tych zawartych w Kodeksie karnym wykonawczym, gdy wymaga tego specyfika orzeczonych kar, środków, organów egzekucyjnych albo konieczność zabezpieczenia interesu finansowego państwa lub innych podmiotów uprawnionych. Przepisy wykonawcze zawarte w Kodeksie karnym skarbowym normują w szczególności uprawnienia naczelników urzędów skarbowych oraz celno-skarbowych do wykonywania orzeczeń karnych skarbowych, uprawnienia naczelników urzędów skarbowych i celno-skarbowych oraz Szefa Krajowej Admi-

nistracji Skarbowej do wykonywania zabezpieczeń majątkowych, kompetencje sądu w zakresie ustalenia warunków i trybu zniszczenia przedmiotów objętych przypadkiem, gdy zarządzono ich zniszczenie, tryb dochodzenia roszczeń przez interwenienta co do przedmiotów objętych zabezpieczeniem lub egzekucją, określanie na nowo wysokości stawki dziennej nieściągniętej grzywny w przypadku istotnej zmiany sytuacji ekonomicznej sprawcy, uzależnienie rozłożenia grzywny na raty od zabezpieczenia na majątku, egzekwowanie grzywny od osoby odpowiedzialnej posiłkowo, możliwość odpracowania nieściągalnej grzywny orzeczonej za wykroczenie skarbowe, zarządzanie wykonania zastępczej kary pozbawienia wolności za nieuiszczoną i nieodpracowaną grzywnę orzeczoną za wykroczenie skarbowe, traktowanie jako uchylanie się od odbywania kary ograniczenia wolności nieuiszczenia w terminie uszczuplonej należności publicznoprawnej, zakaz modyfikowania czy zwalniania z obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej w toku wykonywania środków probacyjnych, możliwość uznania za wykonane po upływie połowy okresu (nie wcześniej niż po roku) zakazu wykonywania określonej działalności gospodarczej, zawodu, pełnienia funkcji czy pozbawienia praw publicznych (zob. art. 179–191 k.k.s.).

2.2. Zakres recepcji unormowań i odesłań do powszechnego prawa karnego

Stopień autonomiczności uregulowań Kodeksu karnego skarbowego w obszarze poszczególnych działów tego prawa – jak wskazano wyżej – jest znacznie zróżnicowany. Kodeks karny skarbowy, mimo ambicji pełnego i kompleksowego unormowania wszystkich zagadnień prawa karnego skarbowego, nie jest całkowicie samodzielnym aktem prawnym, gdyż nie zrezygnował z techniki recepcji na jego grunt niektórych uregulowań powszechnego prawa karnego materialnego czy odesłań do uregulowań powszechnego procesowego prawa karnego lub też do powszechnego prawa wykonawczego.

Zakres recepcji unormowań Kodeksu karnego na grunt Kodeksu karnego skarbowego jest znacznie węższy, niż to miało miejsce w przypadku ustawy karnej skarbowej. Podkreślenia wymaga, że recepcji określonych przepisów części ogólnej Kodeksu karnego dokonano jedynie w odniesieniu do przestępstw skarbowych (zob. tytuł I dział I rozdział 3, w tym zwłaszcza przepis art. 20 § 2 k.k.s.), natomiast nie uczyniono tego w stosunku do wykroczeń skarbowych, co sprawia, że zagadnienia materialnoprawne dotyczące sfery wykroczeń skarbowych zostały w Kodeksie karnym skarbowym w pełni samodzielnie uregulowane. Posiłkowanie się przez Kodeks karny skarbowy recepcją części przepisów prawa karnego powszechnego uzasadniano niecelowością dokonywania dosłownych powtórzeń instytucji i rozwiązań o uniwersalnym zastosowaniu na gruncie całego prawa karnego dotyczącego przestępstw bez względu na ich specyfikę i rodzaj dobra, w które godzą. Kodeks karny skarbowy, w drodze recepcji określonych przepisów Kodeksu karnego, nakazuje odpowiednie stosowanie do przestępstw skarbowych m.in.: instytucji usiłowania udolnego i nieudolnego, dyrektyw szczególnych wymiaru

kary w przypadku usiłowania nieudolnego, określonych ocen prawnokarnych usiłowania w przypadku skutecznego i nieskutecznego czynnego żalu, instytucji podżegania i pomocnictwa oraz zasad odpowiedzialności i wymiaru kary za te formy zjawiskowe i przy szerzej rozumianym współdziałaniu przestępnym, zespołu warunków umożliwiających przyjęcie działania w ramach kontratypu związanego z eksperymentowaniem ekonomicznym lub technicznym, treści i czasu trwania kary ograniczenia wolności oraz ewentualnych dodatkowych ograniczeń z nią związanych, treści pozbawienia praw publicznych, przesłanek orzekania zakazu zajmowania stanowiska, wykonywania zawodu czy prowadzenia określonej działalności gospodarczej, sposobu rozstrzygania kolizji przy zbiegu kilku podstaw do nadzwyczajnego złagodzenia albo obostrzenia kary lub podstaw do nadzwyczajnego złagodzenia albo nadzwyczajnego obostrzenia kary, dyrektywy nakazującej traktowanie kary pozbawienia wolności jako *ultima ratio* przy drobnych przestępstwach, generalnego upoważnienia do stosowania instytucji nadzwyczajnego złagodzenia kary, zasady zaliczania na poczet orzeczonej kary okresu rzeczywistego pozbawienia wolności czy też na poczet orzeczonych środków karnych okresu rzeczywistego stosowania odpowiadających im rodzajowo środków zapobiegawczych, instytucji warunkowego umorzenia postępowania karnego, warunkowego zawieszenia wykonania orzeczonej kary pozbawienia wolności, warunkowego przedterminowego zwolnienia z wykonywania reszty kary pozbawienia wolności, zwolnienia skazanego od wykonywania reszty kary ograniczenia wolności, warunków i zasad orzekania kary łącznej i jej zawieszania, zasad łączenia pozbawienia praw publicznych i zakazów tego samego rodzaju, zasady orzekania środków karnych i środków zabezpieczających oraz dozoru, chociażby je orzeczono tylko co do jednego ze zbiegających się przestępstw, instytucji środków zabezpieczających, instytucji przedawnienia wykonania orzeczonej kary, instytucji zatarcia skazania, zasad postępowania w przypadku ukarania sprawcy za dany czyn za granicą (zob. art. 20 § 1, art. 21 § 3, art. 26 § 4 k.k.s.).

Generalne odesłanie w kwestiach procesowych do Kodeksu postępowania karnego.

Pozbawienie organów finansowych państwa kompetencji orzeczniczych w sprawach karnych skarbowych stworzyło możliwość znacznej redukcji przepisów proceduralnych zawartych w Kodeksie karnym skarbowym. Odpadła bowiem potrzeba specjalnej regulacji wielu kwestii proceduralnych łączących się ściśle z kompetencjami orzeczniczymi organów administracyjnych państwa. Poddanie spraw karnych skarbowych jurysdykcji sądów pozwoliło na szerokie odesłanie do uregulowań Kodeksu postępowania karnego, na podstawie których sądy orzekają w sprawach przestępstw powszechnych, i na ograniczenie unormowań proceduralnych zawartych w Kodeksie karnym skarbowym do kwestii wymagających odmiennego lub zmodyfikowanego unormowania z uwagi na swoisty charakter postępowania karnego skarbowego, występujących stron czy organów upoważnionych do prowadzenia dochodzenia, oskarżania przed sądem czy karania w drodze mandatu karnego za wykroczenia skarbowe. Generalne odesłanie Kodeksu karnego skarbowego w kwestiach procesowych do Kodeksu postępowania karnego sprawia, że postępowanie karne skarbowe jest trybem szczególnym postępowania karnego, którego pełna regulacja jawi się dopiero po zestawieniu dwóch źródeł procesowego

prawa karnego skarbowego, tj. Kodeksu postępowania karnego stanowiącego *de facto* źródło o podstawowym znaczeniu i Kodeksu karnego skarbowego jako źródła komplementarnego. Taki sposób legislacji sprawia, że bez dobrej znajomości unormowań Kodeksu postępowania karnego nie sposób zrekonstruować podstawowych instytucji, cech i przebiegu postępowania w sprawach karnych skarbowych.

Generalne odesłanie w kwestii wykonywania orzeczeń do Kodeksu karnego wykonawczego. Pomimo zastosowania analogicznej techniki generalnego odesłania poza Kodeks karny skarbowy w przedmiocie postępowania wykonawczego w sprawach karnych skarbowych rekonstrukcja pełnej regulacji dotyczącej tego stadium postępowania jest znacznie łatwiejsza. W tym przypadku funkcję głównego źródła regulacji pełnić będzie Kodeks karny wykonawczy, który z mocy postanowień art. 1 § 1 k.k.w. (a więc z założenia) odnosi się także do wykonywania orzeczeń w sprawach przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, a regulacja zawarta w Kodeksie karnym skarbowym pełnić będzie funkcję uzupełniającą to źródło. Z racji małej liczby uzupełnień przepisów wykonawczych zawartych w tym Kodeksie nie ma specjalnych trudności w ich łącznym, prawidłowym stosowaniu.

2.3. Kompleksowość i zupełność unormowań Kodeksu karnego skarbowego

Kompleksowość regulacji zawartej w Kodeksie karnym skarbowym. Kodeks karny skarbowy normuje całokształt problematyki związanej z ponoszeniem odpowiedzialności karnej skarbowej. Regulacja zawarta w nim obejmuje zagadnienia natury materialnoprawnej dotyczące ponoszenia odpowiedzialności karnej zarówno za przestępstwa skarbowe, jak i za czyny o niższej randze, jakimi są wykroczenia skarbowe. Kodeks ten normuje także zagadnienia o charakterze proceduralnym związane z pociąganiem do odpowiedzialności karnej skarbowej oraz problematykę wykonania orzeczeń wydanych w sprawach przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Normuje zatem w sposób kompleksowy problematykę trzech wyodrębniających się podstawowych działów prawa karnego wchodzących w skład tzw. prawa karnego *sensu largo*. Kodeks karny skarbowy normuje też w sposób kompleksowy zagadnienia materialnoprawne, procesowe i wykonawcze związane z pociąganiem do odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe, co w przypadku wykroczeń powszechnych jest w przeważającej mierze unormowane odrębnie w samodzielnych kodeksach, składających się na kodyfikację powszechnego prawa wykroczeń. Kompleksowość unormowań Kodeksu karnego skarbowego zaznacza się więc w tym, że akt ten obejmuje całokształt problematyki prawa karnego skarbowego, tj. wszystkie jego działy, podczas gdy w dziedzinie prawa karnego powszechnego całość analogicznych materii jest uregulowana w kilku odrębnych kodeksach: w Kodeksie karnym, Kodeksie postępowania karnego, Kodeksie karnym wykonawczym oraz w Kodeksie wykroczeń i Kodeksie postępowania w sprawach o wykroczenia.

Zupełność regulacji Kodeksu karnego skarbowego odnośnie do katalogu przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Kodeks karny skarbowy zawiera kompletny (zupełny) katalog czynów zabronionych, którym ustawodawca zdecydował się nadać status przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych, i postanowił poddać je reżimowi odpowiedzialności wynikającemu z tego Kodeksu. Intencja określenia w Kodeksie karnym skarbowym wszystkich typów czynów karnych skarbowych wynika wyraźnie z postanowień art. 53 § 1 k.k.s., w którym zadekretowano, że: „Określenie czynu zabronionego jako przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego może nastąpić tylko w niniejszym kodeksie”. Zasadę tę zaakcentowano także w art. 53 § 2 i 3 k.k.s., w których zdefiniowano pojęcie przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego jako czynu zabronionego pod groźbą określonej kary przez ten właśnie Kodeks. Oznacza to, że poza Kodeksem karnym skarbowym nie mogą znajdować się żadne czyny karne skarbowe, gdyż takiej możliwości nie przewidział kodyfikator prawa karnego skarbowego, uzależniając status danego czynu jako przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego od określenia jego znamion i zagrożenia konkretnymi karami przez Kodeks karny skarbowy. Dlatego też wszystkie inne czyny społecznie szkodliwe spenalizowane poza tym Kodeksem, nawet jeśli godzą w budżet lub interesy finansowe państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub innych uprawnionych podmiotów publiczno-prawnych, nie mają statusu przestępstw skarbowych czy wykroczeń skarbowych, lecz status przestępstw lub wykroczeń powszechnych, do których mają zastosowanie zasady odpowiedzialności, kary i środki penalne przewidziane w Kodeksie karnym lub Kodeksie wykroczeń. Taka jest konsekwencja przyjętych definicji przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych i zupełności uregulowań Kodeksu. Nie miały zatem statusu przestępstw skarbowych ani wykroczeń skarbowych czyny tak nazwane w rozdziale 4a ustawy z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50) wprowadzonym przez ustawę nowelizacyjną z 27.04.2001 r. (Dz.U. Nr 56, poz. 580), ponieważ ujęte zostały poza Kodeksem karnym skarbowym, do których to czynów ten Kodeks, z powodu swojego zamkniętego charakteru, nie mógł mieć zastosowania (zob. szerzej F. Prusak, *Prawo i postępowanie karne skarbowe...*, s. 10–11). Czyny te stały się przestępstwami skarbowymi lub wykroczeniami skarbowymi dopiero z chwilą przeniesienia ich do Kodeksu karnego skarbowego, co stało się przy jego gruntownej nowelizacji ustawą z 28.07.2005 r. (Dz.U. Nr 178, poz. 1479).

Rozdział 3

KODEKS KARNY SKARBOWY, JEGO BUDOWA I STRUKTURA PRZEPISÓW

1. Budowa Kodeksu karnego skarbowego

Struktura. Kodeks karny skarbowy zawiera 191 artykułów (a faktycznie więcej z uwagi na dodawanie w drodze nowelizacji do niektórych z nich przepisów z oznaczeniem literowym) zamieszczonych w **trzech tytułach**. Tytuł I Kodeksu – „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe” (obejmujący przepisy art. 1–111 k.k.s.) – poświęcony jest zagadnieniom materialnoprawnym prawa karnego skarbowego, tytuł II – „Postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe” (obejmujący przepisy art. 113–177 k.k.s.) – reguluje problematykę z zakresu procesowego prawa karnego skarbowego, a tytuł III – „Postępowanie wykonawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe” (obejmujący przepisy art. 178–191 k.k.s.) – normuje materię wykonawczego prawa karnego skarbowego.

Każdy z trzech tytułów Kodeksu karnego skarbowego został podzielony na **działy**, przy czym tytuł I zawiera dwa działy: część ogólną i część szczególną, tytuł II zawiera sześć działów: przepisy wstępne, pociągnięcie do odpowiedzialności za zgodą sprawcy, postępowanie przygotowawcze, postępowanie przed sądem, postępowanie nakazowe oraz postępowanie w stosunku do nieobecnych, tytuł III – podobnie jak tytuł I – ma dwa działy: część ogólną i część szczególną.

Rozdziały. W ramach poszczególnych działów Kodeksu karnego skarbowego wyodrębnione zostały rozdziały, przy czym oznaczone one zostały narastająco przez wszystkie tytuły i działy Kodeksu, poczynając od rozdziału 1 zawartego w tytule I do rozdziału 24 zamykającego tytuł III. Dodatkowo w rozdziale 16 – „Zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności” – w dziale II tytułu II k.k.s. wyodrębniono jeszcze dwa oddziały.

Oddziały. Cechą charakterystyczną struktury Kodeksu karnego skarbowego jest wyodrębnienie w każdym z trzech tytułów tegoż Kodeksu tzw. części ogólnej (zob. tytuły

I i III) albo przepisów ogólnych (zob. tytuł II). Wyodrębnienie tego typu części lub tego typu przepisów (stanowiących dość istotną liczbę w ogólnej masie przepisów Kodeksu karnego skarbowego) poświęconych regulacji różnych kwestii natury ogólnej związanych z ponoszeniem odpowiedzialności karnej skarbowej, z postępowaniem karnym skarbowym czy też z wykonaniem orzeczeń zapadłych w sprawach karnych skarbowych stanowiło podstawę i zarazem upoważnienie do nazwania ustawy będącej kompleksowym i w dużej mierze samodzielnym źródłem prawa karnego skarbowego mianem Kodeksu karnego skarbowego.

2. Struktura przepisów prawa karnego skarbowego

Struktura przepisów prawa karnego skarbowego jest zróżnicowana. Inna jest budowa przepisów części ogólnej wyodrębnionej w tytule I k.k.s. zawierającym unormowania o charakterze materialnoprawnym, przepisów z tytułu II k.k.s. zawierającego unormowania z zakresu prawa procesowego oraz przepisów z tytułu III k.k.s. zawierającego regulacje należące do dziedziny wykonawczego prawa karnego skarbowego, a inna przepisów części szczególnej tytułu I, w której spenalizowane zostały poszczególne typy przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych.

2.1. Budowa przepisów materialnoprawnych części ogólnej, procesowych i wykonawczych Kodeksu karnego skarbowego

Konstrukcja tej grupy przepisów **jest jednoczęłkowa** i nie różni się niczym od typowej budowy przepisów zawierających normy należące do innych gałęzi prawa (np. cywilnego czy administracyjnego). Przepisy te normują w sposób opisowy różne kwestie i instytucje istotne z punktu widzenia danego działu prawa karnego skarbowego.

2.2. Budowa przepisów materialnoprawnych części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego

Przepisy części szczególnej tytułu I k.k.s. mają budowę odmienną, **dwuczęłkową**. Budowa dwuczęłkowa jest charakterystyczna dla wszystkich przepisów prawnokarnych określających poszczególne typy zachowań nagannych, które uznano za karygodne, czyli zasługujące na karę. Typowy przepis części szczególnej zbudowany jest z dyspozycji i sankcji. Dyspozycja to pierwsza część przepisu, która określa przez wskazanie tzw. ustawowych znamion (cech charakterystycznych przestępstwa lub wykroczenia) osobę, która może być sprawcą, rodzaj nagannego zachowania, a niekiedy bliższe okoliczności czynu i jego skutek. Sankcja to druga część przepisu, która określa grożącą za dany czyn karę lub kary.

2.2.1. Rodzaje dyspozycji

Sposoby ujęcia dyspozycji. Z uwagi na sposób określenia w przepisie prawnokarnym naganego zachowania wyróżnić można trzy rodzaje dyspozycji: dyspozycje opisowe, dyspozycje nazwowe i dyspozycje nazwowo-opisowe. **Dyspozycje opisowe** określają rodzaj zabronionego zachowania przez jego mniej lub bardziej szczegółowy opis, np.: „kto wbrew obowiązкови nie składa w terminie właściwemu organowi wymaganej informacji podatkowej” (art. 80 § 1 k.k.s.). **Dyspozycje nazwowe** określają czyn zabroniony, używając nazw, np. wiele przepisów Kodeksu karnego skarbowego wyodrębnia tzw. wypadki mniejszej wagi (zob. np. art. 61 § 2, art. 85 § 4 k.k.s.), pod którymi kryją się czyny o randze wykroczenia zdefiniowane w przepisie art. 53 § 8 k.k.s. **Dyspozycje nazwowo-opisowe** posługują się opisem czynu z jednoczesnym wykorzystaniem nazw, np. „kto podrabia albo przerabia znak akcyzy albo upoważnienie do odbioru banderol” (art. 67 § 1 k.k.s.). Operowanie nazwami ma tę zaletę, że zmniejsza liczbę użytych w dyspozycji słów i czyni ją bardziej zwięzłą. Jednak używanie nazw ma też wady, gdyż nazwy nie zawsze mają ustalony w sposób jednoznaczny zakres desygnatów, co prowadzi do problemów z ich wykładnią, a w konsekwencji do trudności w ustaleniu zakresu sfery zachowań pociągających za sobą konieczność poniesienia odpowiedzialności karnej. Dyspozycje opisowe, aczkolwiek bardziej obszerne, mają tę przewagę, że na ogół dość wyraźnie określają typ wskazanych w nich zachowań nagannych, a tym samym sferę penalizacji.

Struktura dyspozycji. Mając na uwadze sposób konstrukcji dyspozycji, można wyróżnić **dyspozycje proste** składające się z jednego zespołu znamion, który konstytuuje określony typ przestępstwa lub wykroczenia, i **dyspozycje złożone**, zbudowane z dwóch lub więcej zespołów znamion, które określają typ lub odmiany typu przestępstwa lub wykroczenia. Wśród dyspozycji złożonych wyróżnić można dyspozycje alternatywne i dyspozycje operujące koniunkcją. **W dyspozycjach alternatywnych** wskazane zostały przynajmniej dwa zespoły znamion określające zachowania naganne, z których każde stanowi samodzielną i wystarczającą podstawę do pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności karnej. Taką dyspozycję alternatywną ma np. przepis art. 56 § 1 k.k.s., który przewiduje odpowiedzialność karną podatnika, gdy ten, składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie. Jeżeli sprawca jednocześnie podejmie dwa lub kilka z możliwych wariantów zachowań wskazanych w dyspozycji, to odpowie za jedno przestępstwo lub wykroczenie. **Dyspozycje zawierające koniunkcję** wymagają dla bytu przestępstwa lub wykroczenia łącznego zrealizowania co najmniej dwóch zespołów znamion, co dobrze ilustruje przepis art. 55 k.k.s. penalizujący tzw. firmanctwo, którego istota polega na tym, że podatnik w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności posługuje się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu i przez to naraża podatek na uszczuplenie. Niezrealizowanie któregoś z dwóch określonych w przepisie

członów dyspozycji powoduje, że sprawcy nie można pociągnąć do odpowiedzialności karnej za określony w nim czyn.

Kwestia kompletności dyspozycji. Z uwagi na kompletność ustawowego opisu czynu zabronionego wyróżnić można dyspozycje zupełne i niezupełne. **Dyspozycje zupełne** zawierają pełny opis penalizowanego zachowania. **Dyspozycje niezupełne** dla rekonstrukcji wszystkich ustawowych znamion czynu zabronionego wymagają skorzystania z innych przepisów prawa. Wśród dyspozycji niezupełnych wyróżnić można dyspozycje zależne i dyspozycje blankietowe. **Dyspozycje zależne** wymagają sięgnięcia do innego przepisu tego samego aktu prawnego, który definiuje użyte w dyspozycji znamię lub znamiona albo zawiera rozwinięcie fragmentu opisu czynu, skrótkowo ujętego w dyspozycji zależnej (zob. np. przepisy art. 60 i 61 penalizujące czyny naganne dotyczące ksiąg, których definicja znajduje się w tzw. słowniczku w art. 53 § 21, oraz przepisy art. 65 opisujące paserstwo akcyzowe, którego istota czy odmiany są ściśle związane z zachowaniami nagannymi wskazanymi w art. 63, 64 lub 73 czy też art. 65 § 1 lub 2 k.k.s.). **Dyspozycje blankietowe** odsyłają natomiast do innych ustaw czy niższych rangą źródeł prawa. Przy tego typu dyspozycjach zrekonstruowanie pełnego ustawowego opisu czynu wymaga sięgnięcia do innych aktów prawnych. Dyspozycji blankietowych jest bardzo dużo w Kodeksie karnym skarbowym, który penalizuje czyny naganne podatników, płatników, inkasentów i innych osób niewywiązujących się z określonych obowiązków ustanowionych w licznych ustawach, m.in. podatkowych, dewizowych, celnych czy dotyczących gier hazardowych. Aby ustalić istotę nagannego zachowania czy też krąg podmiotów albo rodzaj oraz zakres obowiązków, a także terminy do ich wypełnienia, po upływie których czyn jest przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym, trzeba sięgnąć do odpowiednich przepisów szczegółowo normujących daną dziedzinę społecznej aktywności. Dyspozycje blankietowe zawierają np. przepisy art. 93 k.k.s., które penalizują rażące naruszenia przepisów prawa celnego w zakresie warunków działalności wolnego obszaru celnego, składu celnego lub magazynu czasowego składowania (zob. generalne odesłanie do Unijnego Kodeksu Celnego i przepisów wykonawczych przez przepis art. 53 § 32 k.k.s.).

2.2.2. Rodzaje sankcji

Źródła informacji o rodzaju i rozpiętości grożących kar. Polskie ustawodawstwo karne, w tym karne skarbowe, posługuje się systemem sankcji, w którym **sankcje są względnie określone**, tzn. ustawa określa rodzaj kary grożącej za dany czyn i jej rozmiar, np. przepis art. 56 § 2 k.k.s. przewiduje, że za oszustwo podatkowe przy małej wartości podatku narażonego na uszczuplenie grozi kara grzywny do 720 stawek dziennych. Rozmiar grożącej kary jest określany widełkowo od – do, przy czym informacje o dolnej czy górnej granicy grożącej kary nie zawsze są podane w sankcji. Jeśli sankcja nie wskazuje wyraźnie jakiegos z progów, to oznacza, że obowiązują granice minimalne oraz maksymalne dopuszczalne w danym dziale prawa karnego dla określonego rodzaju kary,

wskazane w przepisach części ogólnej Kodeksu (zob. art. 23 § 1, art. 26 § 4, art. 27 i 48 § 1 k.k.s.). Określenie rodzaju kary orzekanej wobec sprawcy i jej konkretnej wysokości jest domeną niezawisłego sądu.

Konstrukcja sankcji może być prosta albo złożona. **Sankcja prosta** wskazuje tylko jeden rodzaj kary grożącej za dany typ lub odmianę typu czynu zabronionego. W prawie karnym skarbowym wszystkie sankcje proste przewidują grzywnę jako jedyną karę za popełniony czyn. **Sankcje złożone** to takie, które na wypadek popełnienia czynu zabronionego przewidują dwa lub więcej rodzajów kar. Sankcje złożone mogą mieć charakter sankcji alternatywnych, kumulatywnych albo alternatywno-kumulatywnych. **Sankcje alternatywne** przewidują dwie lub więcej kar do wyboru. **Sankcje kumulatywne** przewidują różne rodzaje kar (na ogół karę pozbawienia wolności i grzywnę) do łącznego ich wymiaru. **Sankcje alternatywno-kumulatywne** przewidują kilka rodzajów kar do wyboru (są to, co do zasady, dwie kary) z możliwością orzeczenia ich również łącznie. Sankcją taką opatrzone jest np. przestępstwo przemytu celnego określone w art. 86 § 1 k.k.s., za które grozi kara grzywny do 720 stawek dziennych albo kara pozbawienia wolności (od dni 5 do lat 5), albo obie te kary łącznie. Sankcje alternatywno-kumulatywne są typowe dla prawa karnego skarbowego, natomiast rzadko występują w pozostałych działach prawa karnego.

Dział II

PROBLEMATYKA CZĘŚCI OGÓLNEJ

Rozdział 4

ZASADY OBOWIĄZYWANIA USTAWY – KODEKS KARNY SKARBOWY

1. Czas popełnienia czynu karnego skarbowego i zasady doboru odpowiedniego ustawodawstwa karnego skarbowego dla jego ocen

Znaczenie czasu popełnienia czynu karnego skarbowego dla sytuacji prawnej sprawcy. W prawie karnym skarbowym, podobnie jak w całym prawie karnym, czas popełnienia określonego typu czynu ma fundamentalne znaczenie z punktu widzenia możliwości poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej i stopnia jej dolegliwości. Po pierwsze, niezbędne jest ustalenie, czy dane zachowanie w chwili jego popełnienia było dozwolone czy zakazane przez prawo w myśl zasady *nullum crimen, nulla contraventio sine lege poenali anteriori* (nie ma przestępstwa, nie ma wykroczenia bez uprzedniego zabronienia danego zachowania przez ustawę – por. art. 1 § 1 k.k.s.). Po drugie, konieczne jest ustalenie, czy sprawca czynu zabronionego w chwili jego popełnienia miał osiągnięty wiek upoważniający do pociągnięcia go do odpowiedzialności karnej skarbowej. Wiek odpowiedzialności karnej zarówno w przypadku przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych – zgodnie z unormowaniami przepisu art. 5 § 1 k.k.s. – określony został na minimum 17 lat i nie doznaje żadnych wyjątków, które pozwalałyby na karanie za czyny karne skarbowe popełnione poniżej tej granicy wieku. Przepis art. 5 § 2 k.k.s. dopuszcza natomiast możliwość potraktowania dorosłego sprawcy przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, który popełnił czyn zabroniony w pierwszym roku dorosłości karnej, tj. między 17. a 18. rokiem życia, jak sprawcy nieletniego i zastosowania wobec niego środków wychowawczych, leczniczych lub poprawczych – zamiast kary lub środka karnego – jeżeli okoliczności sprawy oraz stopień rozwoju sprawcy, jego właściwości i warunki osobiste za tym przemawiają.

Ustalenie czasu popełnienia czynu zabronionego przez Kodeks karny skarbowy ma istotne znaczenie także z punktu widzenia poczytalności sprawcy i jego zdolności

psychicznej do zawnienia, a w konsekwencji do poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej, która jest oparta na winie (zob. art. 1 § 3 i art. 11 k.k.s.).

Czas popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego jest ważny także dla rozstrzygnięcia, którą z ustaw karnych skarbowych stosować i jakie zastosować reguły kolizyjne oraz zasady dotyczące modyfikowania wydanych orzeczeń w razie zmiany ustawodawstwa karnego skarbowego już po popełnieniu czynu a przed wydaniem prawomocnego orzeczenia w sprawie albo nawet po jego uprawomocnieniu, dopóki nie nastąpiło wykonanie kary czy też nie doszło jeszcze do zatarcia skazania.

1.1. Czas popełnienia przestępstw i wykroczeń skarbowych

Kodeksowa definicja czasu popełnienia czynu karnego skarbowego. Z uwagi na zasygnalizowane wcześniej kwestie istotne z punktu widzenia ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej konieczne jest jednoznaczne określenie czasu popełnienia czynu o cechach przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Z tego też względu ustawodawca w przepisie art. 2 § 1 k.k.s. podał definicję czasu popełnienia czynu zabronionego, wskazując, że czyn zabroniony **uważa się za popełniony w czasie, w którym nastąpiło zachowanie sprawcy**, chyba że Kodeks stanowi inaczej. Z powyższej definicji wynika, że czas popełnienia czynu zabronionego to czas zachowania, a nie np. czas nastąpienia skutku, który niekiedy należy do znamion przestępstwa lub wykroczenia i który może wystąpić później.

Czas popełnienia czynu przez zaniechanie. Pod pojęciem zachowania sprawcy rozumie się zarówno zachowanie czynne (działanie), jak i zachowanie bierne (zaniechanie). Moment działania sprawcy jest dość wyrazisty i łatwy do określenia, gdyż jest to kompleks ruchów fizycznych, będących wyrazem woli sprawcy, dostrzegalny na zewnątrz, np. prowadzenie bez wpisu do rejestru lub wbrew przepisom ustawy działalności kantorowej (zob. art. 106d k.k.s.). Trudniejszy do określenia jest moment popełnienia czynu nagannego polegającego na zaniechaniu wymaganego przez prawo zachowania, a takich czynów zabronionych jest w prawie karnym skarbowym najwięcej. W doktrynie prawa karnego przyjmuje się, że czasem popełnienia przestępstwa lub wykroczenia polegającego na zaniechaniu (które jest nierozdzielnie związane z prawnym obowiązkiem działania) **jest ostatni moment, w którym możliwe było wywiązanie się z określonego typu obowiązku**. Jeżeli do wypełnienia jakiegoś obowiązku określony jest konkretny termin, np. do 20. dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni, jeśli chodzi o złożenie deklaracji i wpłatę zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych (zob. art. 25 ust. 1a ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2025 r. poz. 278 ze zm.), czy termin jest określony w inny sposób, np. w ciągu 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego, który w przypadku dokonania czynności cywilnoprawnej powstaje z chwilą jej dokonania (zob. art. 3 ust. 1 pkt 1 i art. 10 ust. 1 ustawy z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz.U. z 2024 r.

poz. 295 ze zm.) – to czasem popełnienia czynu zabronionego polegającego na niezłożeniu w terminie organowi podatkowemu deklaracji (wykroczenie z art. 56 § 4 k.k.s.) będzie ostatni dzień tych terminów, do których obowiązek powinien być wypełniony, tj. 20. dzień miesiąca lub 14. dzień od dokonania czynności cywilnoprawnej. Określanie czasu popełnienia wielu typów przestępstw lub wykroczeń skarbowych popełnianych przez zaniechanie jest o tyle ułatwione, że ustawa – Ordynacja podatkowa określa zasady dotyczące terminów płatności poszczególnych podatków i sposób ich obliczania, ze szczególnym uwzględnieniem końców terminów (zob. art. 12 i 47 o.p.), a konkretne terminy płatności określone są w poszczególnych ustawach podatkowych lub w drodze rozporządzeń wydawanych przez Ministra Finansów.

Czas popełnienia czynu ciągłego. Przy powtarzaniu takich samych czynów nagannych w krótkich odstępach czasu w wykonaniu z góry powziętego zamiaru lub z wykorzystaniem takiej samej sposobności, a więc przy tzw. czynie ciągłym (zob. art. 6 § 2 k.k.s.), np. nieskładaniu w terminie deklaracji podatkowych przez kilka miesięcy czy powtarzającym się niewystawianiu faktur lub rachunków za wykonane świadczenia (art. 62 § 1 lub 4 k.k.s.), za czas popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego uważa się datę popełnienia ostatniego czynu składającego się na czyn ciągły. Takie jednoznaczne określenie czasu popełnienia czynu zabronionego spełniającego warunki czynu ciągłego jest potrzebne w szczególności dla wyznaczenia początku biegu terminu przedawnienia popełnionego przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego (zob. np. wyrok SA w Warszawie z 10.07.2024 r., II AKa 37/24, LEX nr 3767505). W praktyce jednak w przypadku postawienia zarzutu popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego czynem ciągłym jako czas jego popełnienia wskazuje się cały okres od rozpoczęcia zachowania nagannego do jego zakończenia, co ma istotne znaczenie dla formułowania zarzutu wobec sprawcy, a w przypadku prawomocnego zakończenia postępowania karnego – dla uznania, że mamy do czynienia z powagą rzeczy osądzonej (czyli *res iudicata*), nawet jeśli nie wszystkie zachowania naganne popełnione w tym okresie zostały ujawnione i osądzone, mimo że spełniały warunki do objęcia ich konstrukcją czynu ciągłego (por. np. wyrok SN z 17.07.2024 r., I KK 107/ 24, LEX nr 3738786).

Czas popełnienia czynu trwałego. W przypadku tzw. przestępstw czy wykroczeń trwałych charakteryzujących się wywołaniem i utrzymywaniem przez jakiś czas nagannego stanu rzeczy, np. nieprowadzeniu ksiąg mimo obowiązku (art. 60 § 1 k.k.s.), za czas ich popełnienia uważa się ostatni moment, do którego utrzymywany był stan naganny.

1.2. Zasada *lex retro non agit* i dopuszczalny wyjątek od niej w razie zmiany ustawodawstwa

Zakaz działania prawa wstecz na niekorzyść sprawcy. Z wyrażoną w przepisie art. 1 § 1 k.k.s. zasadą (zadekretowaną także w art. 42 ust. 1 Konstytucji RP), w myśl której odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe podlega

ten tylko, kto dopuścił się czynu zabronionego pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia, łączy się ściśle inna zasada o charakterze gwarancyjnym: *lex retro non agit*, oznaczająca, że ustawa nie działa wstecz. Konsekwencją przyjęcia tej zasady jest niemożność pociągania do odpowiedzialności karnej za czyny, które w chwili ich popełnienia nie były zabronione przez prawo. Nie oznacza to jednak kategorycznej niemożności działania prawa karnego wstecz. Z mocą wsteczną nie można stosować ustawy karnej na niekorzyść sprawcy określonego typu zachowania. Nie ma natomiast przeszkód do wstecznego stosowania ustawy, która nie zmienia w niczym sytuacji prawnej sprawcy czynu lub zmienia ją na korzyść.

Zasada stosowania ustawy nowej. W prawie karnym skarbowym, podobnie jak w całym prawie karnym, ustawodawstwo zmienia się w czasie w całości albo w części i dlatego też nierzadko różne ustawy (albo te same, ale w zmienionym kształcie) obowiązują w czasie popełnienia czynu zabronionego i w czasie wyrokowania w sprawie. Ustawodawstwo karne skarbowe przewiduje więc różne reguły kolizyjne udzielające odpowiedzi na pytanie, którą ustawę karną należy w takim przypadku stosować. W przypadku zmiany ustawodawstwa karnego skarbowego w czasie między datą popełnienia czynu zabronionego a datą wyrokowania zasadą jest – w myśl unormowań zawartych w art. 2 § 2 k.k.s. – stosowanie ustawy nowej. Uważa się bowiem, że ustawa nowa jest doskonalsza od starej i lepiej odpowiada aktualnej polityce kryminalnej. Zasada stosowania ustawy nowej nie ma zastosowania, jeżeli ustawa karna skarbowa obowiązująca poprzednio jest względniejsza dla sprawcy. Wyjątek od zasady *lex retro non agit* jest zatem dopuszczalny tylko wówczas, gdy nowa ustawa nie zmienia sytuacji prawnej sprawcy albo ją poprawia.

Obowiązek stosowania ustawy poprzedniej jako wyjątek. Gdy ustawa obowiązująca w chwili wyrokowania jest niekorzystna dla sprawcy, należy stosować ustawę obowiązującą poprzednio, która jest dla sprawcy względniejsza. Ustawa obowiązująca poprzednio to zarówno ustawa obowiązująca w chwili popełnienia czynu zabronionego, jak i tzw. ustawa pośrednia, obowiązująca w międzyczasie, jeżeli była ona najkorzystniejsza dla sprawcy. Celem ustalenia, która z ustaw karnych skarbowych mogących mieć ewentualnie zastosowanie jest względniejsza dla sprawcy, trzeba wziąć pod uwagę nie tylko kształt sankcji grożącej za zarzucany czyn naganny, ale także całokształt uregulowań prawnych mogących mieć zastosowanie do danego przypadku. Należy wziąć pod uwagę w szczególności unormowania części ogólnej Kodeksu karnego skarbowego regulujące przypadki zaniechania ukarania sprawcy, stosowania instytucji warunkowego umorzenia postępowania karnego i innych środków probacyjnych, stosowania tzw. kar zamiennych, samoistnego stosowania środków karnych, przypadków uzasadniających stosowanie nadzwyczajnego złagodzenia czy nadzwyczajnego obostrzenia kary, terminów przedawnienia itd. Dopiero analiza całokształtu wchodzących w grę unormowań prawnych pozwala rozstrzygnąć trafnie kwestię, która z ustaw karnych skarbowych powinna mieć w danym przypadku zastosowanie. Pamiętać przy tym należy, że **niedopuszczalne jest stosowanie w części ustawy nowej i w części ustawy obowiązującej poprzednio** (art. 2

§ 3 k.k.s.), lecz należy wybraną ustawę stosować konsekwentnie w całości, a nie wybierać najkorzystniejsze unormowania z różnych ustaw karnych skarbowych.

Wyjątkowe znaczenie zmiany ustawodawstwa dla prawomocnych orzeczeń. Zmiana ustawodawstwa karnego skarbowego jest uwzględniana na ogół tylko wtedy, gdy następuje przed wydaniem prawomocnego orzeczenia w sprawie. Jeżeli zmiana ustawodawstwa następuje po uprawomocnieniu się orzeczenia, to na ogół nie ma to wpływu na wydane rozstrzygnięcia. Od tej reguły jest jednak kilka wyjątków. Zgodnie z unormowaniem przepisu art. 2 § 4 k.k.s., jeżeli według nowej ustawy czyn zabroniony objęty orzeczeniem zagrożony jest karą, której górna granica jest niższa od kary orzeczonej, wymierzoną karę obniża się do górnej granicy ustawowego zagrożenia przewidzianego za taki czyn zabroniony w nowej ustawie; jeżeli nowa ustawa nie przewiduje możliwości zastosowania środka objętego orzeczeniem, to środka tego się nie wykonuje. Z kolei w myśl unormowania przepisu art. 2 § 5 k.k.s., jeżeli według nowej ustawy czyn zabroniony objęty orzeczeniem nie jest już zagrożony karą pozbawienia wolności, to wymierzoną karę pozbawienia wolności podlegającą wykonaniu zamienia się na karę grzywny, przyjmując jeden dzień kary pozbawienia wolności za równoważny dwóm stawkom dziennym kary grzywny. Jeżeli natomiast według nowej ustawy czyn zabroniony objęty orzeczeniem nie jest już zabroniony pod groźbą kary (ani jako przestępstwo skarbowe, ani jako wykroczenie skarbowe – czyli gdy nastąpi pełna depenalizacja danego czynu), to orzeczonej kary i środka karnego się nie wykonuje, a jeśli wdrożono je do wykonania, to przerywa się ich wykonywanie, natomiast jeżeli już je wykonano, to fakt skazania ulega zatarciu z mocy prawa, a ukaranie uważa się za niebyłe (por. art. 2 § 6 k.k.s.), co oznacza, że z urzędu usuwa się z odpowiednich rejestrów wpisy o skazaniu sprawcy za przestępstwo skarbowe lub o ukaraniu za wykroczenie skarbowe.

2. Obowiązywanie Kodeksu karnego skarbowego co do miejsca i osób

Szeroka definicja miejsca popełnienia czynu karnego skarbowego. Odnośnie do miejsca popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego przepis art. 3 § 1 k.k.s. przyjął obowiązującą na gruncie całego prawa karnego **tzw. zasadę wszędobylstwa**, w myśl której 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. Miejsc popełnienia czynu karnego skarbowego może być zatem kilka (miejsce działania lub zaniechania czy miejsce nastąpienia naganego skutku lub miejsce planowanego skutku), a to oznacza, że miejscem popełnienia tego samego czynu zabronionego może być zarówno Polska, jak i zagranica, co w konsekwencji prowadzić może do nakładania się jurysdykcji i ustawodawstw różnych państw. Zaletą określenia miejsca popełnienia czynu zabronionego zgodnie z zasadą wszędobylstwa jest trudność uniknięcia odpowiedzialności karnej skarbowej przez sprawcę. Wadą takiego rozwiązania jest możliwość pociągania sprawcy

do odpowiedzialności za ten sam czyn w różnych państwach, choć przepisy Kodeksu karnego recypowane na grunt Kodeksu karnego skarbowego (zob. art. 114 k.k. recypowany przez art. 20 § 2 k.k.s.) nie dopuszczają do podwójnego, efektywnego ponoszenia ujemnych konsekwencji za ten sam czyn.

2.1. Zasada terytorialności

Polska jurysdykcja krajowa w sprawach karnych skarbowych, a tym samym orzekanie na podstawie przepisów polskiego Kodeksu karnego skarbowego, ma miejsce w stosunku do każdego sprawcy, bez względu na jego obywatelstwo, który popełnił czyn zabroniony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jak również na polskim statku wodnym, na stałej platformie umieszczonej na szelfie kontynentalnym lub na polskim statku powietrznym, chyba że Kodeks stanowi inaczej (art. 3 § 2 i art. 53 § 10 k.k.s.). Zasada terytorialności jest podstawową zasadą przesądzającą o jurysdykcji polskich sądów w sprawach karnych skarbowych dotyczących czynów zabronionych popełnionych na obszarach lądowych i wodnych otoczonych granicami państwowymi, na polskim morzu terytorialnym (12 mil morskich, licząc od linii podstawowej lub po zewnętrznej granicy red włączonych do morza terytorialnego), oraz w wyłącznej strefie ekonomicznej (w której Rzeczpospolita Polska na podstawie prawa wewnętrznego i zgodnie z prawem międzynarodowym wykonuje prawa odnoszące się do badania i eksploatacji dna morskiego i jego podglebia oraz ich zasobów naturalnych – zob. art. 53 § 9 k.k.s.), pod powierzchnią polskiego terytorium i w przestrzeni powietrznej nad terytorium lądowym, morskimi wodami wewnętrznymi i morzem terytorialnym do granic eksterytorialnej przestrzeni kosmicznej (por. art. 1–3 i 6 ustawy z 12.10.1990 r. o ochronie granicy państwowej, Dz.U. z 2025 r. poz. 184 ze zm.) i stanowi wyraz polskiej suwerenności państwowej. Jurysdykcja krajowa polska została rozciągnięta także na polskie statki wodne i powietrzne bez względu na to, gdzie się znajdowały w chwili popełnienia na ich pokładach czynu zabronionego o cechach przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

Jurysdykcja krajowa polska w sprawach karnych skarbowych jest wyłączona mimo popełnienia czynu zabronionego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej czy polskim statku wodnym lub powietrznym, jeśli sprawca korzysta z mocy ustawy, umowy lub powszechnie uznanych zwyczajów międzynarodowych z **immunitetu zakrajowości (dyplomatycznego lub konsularnego)** – zob. art. 578–580 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Sprawca czynu zabronionego może być jedynie uznany za *persona non grata* przez władze naszego kraju i wezwany do jego opuszczenia w wyznaczonym czasie. Tego typu wyłączenia możliwości pociągania do odpowiedzialności karnej mają na celu zagwarantowanie nietykalności oficjalnych przedstawicieli akredytowanych w obcym państwie i niezadrażnianie stosunków międzynarodowych. Sprawca czynu karnego skarbowego korzystający z immunitetu zakrajowości może być oczywiście pociągnięty do odpowiedzialności w swoim kraju, jeśli tak zdecydują odpowiednie władze jego państwa.

W związku z wejściem Polski do Unii Europejskiej wprowadzono do Kodeksu karnego skarbowego przepis art. 3 § 5, który postanawia *expressis verbis*, że przepisy Kodeksu stosuje się także do obywateli polskich oraz cudzoziemców, którzy przebywając na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nakłaniają lub udzielają pomocy w popełnieniu za granicą przestępstwa podatkowego lub związanego z rozliczeniami z tytułu dotacji albo przestępstwa celnego lub przeciwko zasadom obrotu z zagranicą, skierowanego przeciwko interesom finansowym Wspólnot Europejskich (Unii Europejskiej).

2.2. Odpowiedzialność za czyny karne skarbowe popełnione za granicą

Polskie prawo karne skarbowe nie przewiduje na ogół ścigania i pociągania do odpowiedzialności przed polskimi sądami za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe popełnione za granicą. Oczywiście od tej zasady przewidziane są pewne wyjątki, przy czym częściej dotyczą one przestępstw skarbowych, niż wykroczeń skarbowych.

Zgodnie z postanowieniem przepisu art. 3 § 3 k.k.s. przepisy Kodeksu karnego skarbowego (i jurysdykcję krajową polską) stosuje się także do obywatela polskiego oraz cudzoziemca w razie popełnienia za granicą przestępstwa skarbowego skierowanego przeciwko istotnym interesom finansowym państwa polskiego, i to niezależnie od przepisów obowiązujących w miejscu popełnienia przestępstwa. Wyrażona we wskazanym przepisie **zasada ochronna bezwzględna** (zwana też zasadą przedmiotową obostrzoną) dotyczy wyłącznie przestępstw skarbowych skierowanych przeciwko istotnym interesom finansowym naszego państwa. Przestępstwo skarbowe uważa się za skierowane przeciwko istotnym interesom finansowym państwa polskiego, jeżeli zagraża ono Skarbowi Państwa powstaniem uszczerbku finansowego w wysokości co najmniej dziesięciokrotności wielkiej wartości, czyli uszczerbkiem przekraczającym minimalne miesięczne wynagrodzenie 10 000 razy (art. 53 § 11 i 16 k.k.s.). Zasada ochronna o charakterze bezwzględnym pozwalająca na pociąganie do odpowiedzialności według polskiego prawa i przed polskimi sądami za przestępstwa skarbowe popełnione za granicą (niezależnie od przepisów tam obowiązujących) wprowadzona została także w razie popełnienia przez obywatela polskiego za granicą przestępstwa podatkowego lub związanego z dotacjami albo przestępstwa celnego lub przeciwko zasadom obrotu z zagranicą, skierowanego przeciwko interesom finansowym Wspólnot Europejskich (Unii Europejskiej) – por. art. 3 § 3a k.k.s. – przy czym znamienne jest, że interesy te są chronione bez względu na ich rangę.

Jurysdykcja krajowa polska przysługuje ponadto w przypadku popełnienia za granicą zarówno przestępstwa, jak i wykroczenia celnego lub wymierzonego przeciwko zasadom obrotu z zagranicą w przypadku, gdy zostały one ujawnione w wyniku czynności kontrolnych przeprowadzanych tam przez polski organ celny lub inny organ uprawniony na podstawie umów międzynarodowych. W drodze kolejnych nowelizacji przepisu

art. 3 § 4 k.k.s. jurysdykcja polskich organów wymiaru sprawiedliwości rozciągnięta została także na kilka wykroczeń godzących w obrót dewizowy. Zgodnie z aktualnym stanem prawnym dotyczy to takich zachowań nagannych, jak: nieudzielenie wyjaśnień lub nieudostępnienie wymaganych dokumentów w razie kontroli dewizowej (art. 106e k.k.s.); niezgłoszenie wbrew obowiązкови wwozu do Unii Europejskiej lub wywozu z Unii Europejskiej środków pieniężnych albo podanie w zgłoszeniu nieprawdy (art. 106f k.k.s.); nieprzedstawienie organom celnym lub organom Straży Granicznej na ich żądanie wwożonych do Unii Europejskiej lub wywożonych z Unii Europejskiej środków pieniężnych (art. 106h k.k.s.).

Rozdział 5

PRZESTĘPSTWA SKARBOWE I WYKROCZENIA SKARBOWE

1. Definicja przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego oraz jej elementy

Ogólną definicję przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego można wywieść z przepisu art. 1 § 1–3 k.k.s. oraz przepisu art. 53 § 1 k.k.s., z których wynika, że czynem skarbowym jest zachowanie o znamionach określonych w Kodeksie karnym skarbowym, społecznie szkodliwe w stopniu większym niż znikomy, zabronione pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia i zawinione przez sprawcę.

Obowiązek sytuowania przestępstw i wykroczeń skarbowych w Kodeksie karnym skarbowym. Z powyższej definicji wynika, że przestępstwem skarbowym i wykroczeniem skarbowym może być tylko czyn człowieka (osoby fizycznej). Karalny czyn skarbowy musi być określony w Kodeksie karnym skarbowym, co oznacza, że nie ma przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych poza Kodeksem. Aby czyn określony przez Kodeks karny skarbowy był przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym, musi mieć odpowiednią dozę społecznej szkodliwości oraz musi być zawiniony.

1.1. Czyn i jego formy

Czyn to zachowanie człowieka sterowane jego wolą. Nie jest zatem czynem zachowanie wymuszone przez tzw. przymus fizyczny nieodporny (*vis absoluta*) polegający na zmuszeniu do określonego zachowania przy użyciu siły fizycznej, której dana osoba nie była w stanie się oprzeć (np. prowadzenie ręki przy składaniu podpisu, pozbawienie wolności uniemożliwiające wypełnienie na czas wymaganych obowiązków finansowoprawnych).

Czyn człowieka może mieć dwojaką postać: **aktywną** (działanie) i **bierną** (zaniechanie). Co do zasady przyjmuje się, że przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe (podobnie jak inne czyny zabronione) mogą być popełnione w obu formach czynu, tj. zarówno w formie aktywnej, jak i w formie biernej (np. przestępstwo lub wykroczenie z art. 61 § 1–2 k.k.s. w postaci nierzetelnego prowadzenia ksiąg), chyba że z ustawowego opisu czynu wyraźnie wynika, że można go popełnić tylko w formie działania (tzw. *delicta commissiva*, np. czyn z art. 67 § 1 k.k.s. polegający na podrabianiu lub przerabianiu znaku akcyzy albo upoważnienia do odbioru banderol), albo tylko w formie zaniechania (tzw. *delicta omissiva*, np. czyn z art. 60 § 3 k.k.s. polegający na niezawiadomieniu w terminie właściwego organu o prowadzeniu księgi przez doradcę podatkowego lub inny podmiot upoważniony do prowadzenia ksiąg w jego imieniu i na jego rzecz). Z powyższego wynika, że czyn naganny mający formę działania polega na przełamaniu zakazu określonego postępowania. Natomiast czyn w postaci zaniechania polega na niewypełnieniu obowiązku określonego działania. Popełnienie czynu zabronionego przez zaniechanie jest możliwe tylko wtedy, gdy na danej osobie ciążył prawny obowiązek aktywnego zachowania się w danych warunkach czy sytuacji.

Kodeks karny skarbowy w art. 1 § 4 wyraźnie stanowi (rozwiązując pojawiające się we wcześniejszych stanach prawnych wątpliwości), że jeżeli do dokonania przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego wymagane jest nastąpienie określonego w Kodeksie skutku (zob. np. wykroczenia z art. 84 § 1, art. 96 § 1, art. 106 § 1 i art. 111 § 1 k.k.s.), to sprawca zaniechania podlega odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe tylko jeżeli ciążył na nim prawny, szczególnie obowiązek zapobiegnięcia skutkowi. Obowiązek szczególnie to obowiązek zindywidualizowany, czyniący określone osoby gwarantem nienastąpienia danego skutku, co łączy się z koniecznością podjęcia określonych czynności w celu przeciwdziałania niepożądanym zmianom w świecie zewnętrznym.

Szczególny, prawny obowiązek działania może wynikać zarówno z przepisu prawa (np. z ustaw podatkowych), z decyzji uprawnionego organu (np. naczelnika urzędu skarbowego określającego wyższą wartość należnego do zapłacenia podatku), jak i z dobrowolnego zobowiązania (np. w przypadku podjęcia się, na podstawie zawartej z podatnikiem umowy, prowadzenia jego ksiąg rachunkowych).

1.2. Społeczna szkodliwość czynu

Wymagany stopień społecznej szkodliwości. Prawo karne skarbowe wiąże odpowiedzialność za określone zachowania opisane w Kodeksie karnym skarbowym, jeżeli będą one miały odpowiednio znaczący stopień społecznej szkodliwości. W świetle unormowań przepisu art. 1 § 2 k.k.s. nie jest przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym czyn zabroniony, którego społeczna szkodliwość jest znikoma. Oznacza to, że czyn stypizowany w Kodeksie karnym skarbowym może mieć status

przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, jeżeli oprócz formalnego umieszczenia go w katalogu przestępstw skarbowych czy wykroczeń skarbowych cechuje go nadto element materialny w postaci społecznej szkodliwości, i to nie w jakimkolwiek stopniu, lecz **w stopniu większym niż znikomy**. Dokonanie właściwej oceny stopnia społecznej szkodliwości danego typu czynu ma zatem podstawowe znaczenie z punktu widzenia możliwości pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności karnej za czyn ujęty w Kodeksie karnym skarbowym.

W obowiązujących kodyfikacjach karnych ustawodawca wyraźnie określił **mierniki stopnia społecznej szkodliwości czynu**, co przerwało toczące się na ten temat spory naukowe w doktrynie prawa karnego i znacznie ułatwiło dokonywanie ocen w praktyce wymiaru sprawiedliwości. Zgodnie z unormowaniem zawartym w 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 uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej, sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego, jak również postać zamiaru, motywację sprawcy, rodzaj naruszonej reguły ostrożności i stopień jej naruszenia.

Koncepcja przedmiotowo-podmiotowa społecznej szkodliwości czynu. Z przytoczonego unormowania wynika, że ustawodawca przy określaniu mierników stopnia społecznej szkodliwości czynu oparł się na koncepcji przedmiotowo-podmiotowej (nakazując uwzględniać co prawda tylko okoliczności dotyczące czynu, ale zarówno te o charakterze przedmiotowym, jak i podmiotowym), a nie na czystej koncepcji przedmiotowej lub na koncepcji całościowej (przy której należałoby uwzględniać także właściwości i warunki osobiste sprawcy, jego dotychczasowy sposób życia itp.).

1.3. Bezprawność karna czynu

Bezprawność karna czynu wiąże się z uznaniem danego typu zachowania, odznaczającego się materialną cechą społecznej szkodliwości, za sprzeczne z obowiązującą normą prawnokarną i z zagrożeniem go karą właściwą dla przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych. Bezprawność karna czynu jest zawsze oceniana z punktu widzenia ustawy obowiązującej w czasie jego popełnienia.

1.4. Wina

Dla bytu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, a w konsekwencji do pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności karnej, niezbędne jest **istnienie winy sprawcy** w chwili popełniania czynu zabronionego, w myśl zasady *nullum crimen, nulla contraventio sine culpa* – zob. zasadę winy wyrażoną w art. 1 § 3 k.k.s.

Teorie winy. Ustawodawca, choć często posługuje się pojęciem winy, nie definiuje go. W doktrynie prawa karnego winą bywa definiowana różnie. Generalnie wyróżnić można trzy najszerzej rozpowszechnione koncepcje ujmowania istoty winy: psychologiczną, normatywną i mieszaną, co znalazło odzwierciedlenie w licznych teoriach winy, zaliczanych bądź do grupy teorii psychologicznych, bądź do grupy teorii normatywnych. **Teorie psychologiczne** utożsamiają winę ze stosunkiem psychicznym sprawcy do czynu. **Teorie normatywne** łączą istnienie winy z możliwością postawienia sprawcy zarzutu z powodu naganego, z punktu widzenia obowiązującego prawa, postępowania. Niektóre teorie dla wyjaśnienia istoty winy posługują się zarówno czynnikami natury psychologicznej, jak i czynnikami natury normatywnej (tak jest w przypadku tzw. teorii kompleksowej winy, zaliczanej do grupy teorii normatywnych). Wśród przedstawicieli doktryny polskiego prawa karnego jeszcze do niedawna dominowało **psychologiczno-normatywne (kompleksowe) ujmowanie winy**, pod pojęciem której rozumie się **zarzucalny z punktu widzenia obowiązującego prawa stosunek sprawcy do realizowanego czynu zabronionego** (tak A. Marek, V. Konarska-Wrzošek, *Prawo karne*, Warszawa 2019, s. 139; podobnie T. Bojarski, *Polskie prawo karne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2012, s. 153; A. Wąsek, *Kodeks karny. Komentarz*, t. 1, Gdańsk 1999, s. 35; J. Warylewski, *Prawo karne. Część ogólna*, Warszawa 2017, s. 402 i 403; por. też J. Kulesza [w:] *Prawo karne materialne. Nauka o przestępstwie, ustawie karnej i karze*, red. J. Kulesza, Warszawa 2023, s. 168–169). Obecnie – z uwagi na to że zarówno Kodeks karny, jak i Kodeks karny skarbowy kwestię stosunku psychicznego sprawcy do czynu w postaci umyślności albo nieumyślności łączy z czynem, a nie z winą – wydaje się przeważać **czysto normatywne rozumienie winy**. W myśl tej koncepcji **o winie można mówić wtedy, gdy są podstawy, by postawić sprawcy zarzut z powodu tego, że dopuścił się bezprawnego czynu zabronionego w sytuacji, gdy można było od niego wymagać zachowania zgodnego z prawem** (zob. W. Wróbel, A. Zoll, *Polskie prawo karne. Część ogólna*, Kraków 2010, s. 160, 322 i 323; Ł. Pohl, *Prawo karne. Wykład części ogólnej*, Warszawa 2012, s. 296 i 297; por. też J. Giezek [w:] *Prawo karne materialne. Część ogólna i szczególna*, red. M. Bojarski, Warszawa 2023, s. 50, 140 i 217–218).

Ogólne warunki przypisania winy. Aby można było postawić sprawcy zarzut z powodu popełnienia czynu zabronionego, niezbędne jest istnienie tzw. ogólnych warunków umożliwiających przypisanie człowiekowi winy, którymi są: osiągnięcie odpowiedniej dojrzałości, a więc tzw. wieku odpowiedzialności karnej, który na gruncie prawa karnego skarbowego wynosi minimum 17 lat; zdolność do rozpoznania znaczenia czynu i pokierowania swoim postępowaniem, czyli tzw. poczytalność (pełna lub przynajmniej ograniczona); działanie w tzw. normalnej sytuacji motywacyjnej, gdy nie zachodziły nadzwyczajne okoliczności usprawiedliwiające czyn i można było wymagać od sprawcy zachowania zgodnego z prawem.

W świetle psychologicznych i kompleksowych teorii winy winą jest kategorią stopniowalną, przy czym wyróżnić można dwa podstawowe rodzaje winy: winę umyślną i winę nieumyślną, oraz ich różne formy (np. zamiar bezpośredni czy ewentualny w ramach

winy umyślnej oraz lekkomyślność i niedbalstwo w ramach winy nieumyślnej). Zdaniem zwolenników tzw. czystej teorii normatywnej winy wina jest kategorią jednolitą, w związku z czym można stwierdzić istnienie winy albo można stwierdzić jej brak. Według nich umyślny lub nieumyślny może być czyn (przestępstwo, wykroczenie), a nie wina.

W myśl unormowań przepisu art. 4 § 2 k.k.s. o **czynie popełnionym umyślnie** można mówić wtedy, gdy sprawca ma zamiar popełnienia czynu zabronionego. Wskazany przepis wyodrębnia i definiuje ponadto dwie podstawowe formy umyślności: **zamiar bezpośredni** (*dolus directus*), który cechuje się tym, że sprawca chce popełnić czyn zabroniony, oraz **zamiar ewentualny** (*dolus eventualis*), który charakteryzuje się tym, że sprawca przewiduje możliwość popełnienia czynu zabronionego i godzi się na jego popełnienie.

W doktrynie prawa karnego, oprócz wskazanych w Kodeksie form umyślności, wyróżnia się nadto: zamiar bezpośredni o szczególnym zabarwieniu (*dolus directus coloratus*), zamiar quasi-ewentualny, zamiar premedytowany, zamiar nagły i inne. Zamiar bezpośredni o szczególnym zabarwieniu charakteryzuje się konkretnym celem zachowania sprawcy. Ten rodzaj zamiaru cechuje tzw. przestępstwa i wykroczenia kierunkowe, w których w ich ustawowym opisie czynu wskazuje się określony motyw zachowania naganego sprawcy, jego cel działania lub zaniechania. Określenie przestępstwa lub wykroczenia jako kierunkowego sprawia, że brak wymaganego celu w postępowaniu sprawcy uniemożliwia przypisanie mu danego typu czynu naganego. Takim przestępstwem kierunkowym jest np. czyn określony w przepisie art. 67 § 2 k.k.s., polegający na uzyskiwaniu lub przysposabianiu środków w celu podrobienia lub przerobienia znaku akcyzy albo upoważnienia do odbioru banderol. Jeżeli sprawca uzyska lub przysposobi środki celem podrobienia lub przerobienia innego typu papierów wartościowych, nie będzie można mu zarzucić popełnienia tego przestępstwa, które należy do grupy przestępstw akcyzowych penalizowanych przez przepisy Kodeksu karnego skarbowego. **Zamiar quasi-ewentualny** (*dolus quasieventualis*) to połączenie zamiaru bezpośredniego z zamiarem ewentualnym, przy którym część znamion czynu zabronionego realizowana jest w postaci „chcenia” ich wystąpienia, a część jedynie „godzenia się” na ich wystąpienie. Z takim zamiarem możemy mieć do czynienia przy popełnianiu czynu np. z art. 54 k.k.s., który penalizuje uchylanie się od opodatkowania w drodze nieujawniania właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo nieskładania deklaracji i narażenie przez to podatku na uszczuplenie. Sprawca tego czynu może bowiem chcieć uchylić się od opodatkowania, a nie chcieć, lecz tylko godzić się z tym, że takie zachowanie narazi w konsekwencji podatek na uszczuplenie. **Zamiar premedytowany** (*dolus praemeditatus*) to zamiar przemyślany, podjęty po głębszym namyśle. Łączy się zazwyczaj z przygotowaniem planu i sposobu działania. Jest to szczególnie naganna forma umyślności. **Zamiar nagły** (*dolus repentinus*) to zamiar podjęty bez namysłu, pod wpływem jakiegoś bodźca. Jest przeciwieństwem zamiaru premedytowanego i na ogół oceniany jest jako mniej naganny.

Nieumyślność cechuje brak zamiaru popełnienia czynu zabronionego. W świetle unormowań przepisu art. 4 § 3 k.k.s. czyn zabroniony jest popełniony nieumyślnie, jeżeli sprawca, nie mając zamiaru jego popełnienia, popełnia go jednak na skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, mimo że możliwość popełnienia tego czynu przewidywał (tzw. świadoma nieumyślność) albo mógł przewidzieć (tzw. nieświadoma nieumyślność). Świadoma nieumyślność określana jest tradycyjnie w prawie karnym lekkomyślnością (*luxuria*), a nieświadoma nieumyślność niedbalstwem (*negligentia*). W przypadku obu form nieumyślności można postawić sprawcy zarzut, że gdyby zachował należytą ostrożność (stosowną do okoliczności), to do popełnienia czynu zabronionego by nie doszło.

Hybrydalna postać strony podmiotowej. Na gruncie prawa karnego skarbowego znaczenie ma także tzw. hybrydalna forma strony podmiotowej czynu, którą rozpoznać można po charakterystycznym zwrocie ustawowym wskazującym, że **sprawca działa chociażby nieumyślnie**, co oznacza, że może zrealizować określone znamiona czynu zabronionego zarówno umyślnie, jak i nieumyślnie, przy czym nieumyślność całkowicie wystarcza, żeby wejść w konflikt z prawem karnym. Jeżeli przestępstwo lub wykroczenie zawiera w ustawowym opisie czynu konstrukcję hybrydalnej strony podmiotowej, to bez względu na to, czy sprawca popełni czyn zabroniony umyślnie, czy nieumyślnie, będzie odpowiadał zawsze na podstawie tej samej kwalifikacji prawnej i przy zagrożeniu tą samą sankcją. Jest to istotna różnica w stosunku do pozostałych przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, które mają różną kwalifikację czynu i zróżnicowaną sankcję w zależności od tego, czy sprawca zrealizował ich znamiona umyślnie czy nieumyślnie. W Kodeksie karnym skarbowym hybrydalna postać strony podmiotowej czynu jest przewidziana w znamionach czterech wykroczeń skarbowych, zamykających kolejne rozdziały części szczególnej (zob. przepisy art. 84 § 1, art. 96 § 1, art. 106 § 1 i art. 111 § 1 k.k.s.).

W przepisie art. 4 § 1 k.k.s. ustanowiono regułę dotyczącą wymogów w zakresie strony podmiotowej czynu wymaganej dla bytu przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, w myśl której **przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe można popełnić umyślnie**. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe **można popełnić także nieumyślnie, jeżeli Kodeks tak stanowi**. Oznacza to, że odpowiedzialność karna skarbową sprzężona jest, co do zasady, z umyślnością, natomiast penalizacja zachowań nieumyślnych należy do wyjątków i wymaga wyraźnego postanowienia w tym względzie w przepisie części szczególnej, określającym dany typ rodzajowy przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego albo jego odmianę. Jest to unormowanie analogiczne do tego, jakie mamy w prawie karnym powszechnym dotyczącym przestępstw, ale znacznie się różniące od regulacji zawartych w poprzednich polskich ustawach karnych skarbowych i w powszechnym prawie wykroczeń. W świetle unormowań art. 38 u.k.s. odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe wchodziła w grę przy każdym rodzaju stosunku psychicznego sprawcy do czynu, tzn. zarówno przy umyślności danego zachowania, jak i przy nieumyślności, chyba że ustawa ograniczała odpowiedzialność

tylko do czynów umyślnych. Ta zasada utrzymuje się cały czas w powszechnym prawie wykroczeń – zob. przepis art. 5 k.w.

Obecne rozwiązanie dotyczące wymogów w przedmiocie stosunku psychicznego sprawcy do czynu (tj. dotyczących strony podmiotowej) przyjęte w Kodeksie karnym skarbowym znacznie zawężył obszar penalizacji w stosunku do poprzedniej regulacji, co wydaje się uzasadnione, gdy się zważy, że nie ma politycznokryminalnych racji ustanawiania surowszych warunków odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe będące czynami mniej szkodliwymi społecznie niż za przestępstwa skarbowe.

1.5. Dwupodział na przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe

Kodeks karny skarbowy – podobnie jak wcześniejsze ustawy karne skarbowe – normuje kwestię odpowiedzialności karnej skarbowej zarówno za przestępstwa skarbowe, jak i za wykroczenia skarbowe. W myśl postanowień przepisów art. 20 § 1 i art. 46 k.k.s. do przestępstw skarbowych nie mają zastosowania przepisy części ogólnej Kodeksu karnego, z pewnymi wyjątkami wskazanymi w art. 20 § 2 k.k.s., a do wykroczeń skarbowych nie mają zastosowania przepisy części ogólnej Kodeksu wykroczeń. **Definicja przestępstwa skarbowego** i wykroczenia skarbowego została sformułowana w tzw. słowniczku zawartym w przepisie art. 53 k.k.s., w którym ustawodawca dokonał objaśnienia wyrażeń ustawowych. Zgodnie z postanowieniem przepisu art. 53 § 2 k.k.s. przestępstwo skarbowe jest to czyn zabroniony przez Kodeks pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności. Natomiast zgodnie z uormowaniem przepisu art. 53 § 3 k.k.s. **wykroczenie skarbowe** to 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 miesięcznego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia. Wykroczeniem skarbowym jest także inny czyn zabroniony, jeżeli Kodeks tak stanowi.

Kryteria rozwarstwiania czynów karnych skarbowych. Z przedstawionych definicji wynika, że na ogół czynów karnych skarbowych składają się wyłącznie czyny określone w Kodeksie karnym skarbowym, przy czym mają one zróżnicowany ciężar gatunkowy, co było powodem nadania części z nich statusu przestępstw skarbowych, a części statusu wykroczeń skarbowych. Formalnym kryterium pozwalającym odróżnić przestępstwo skarbowe od wykroczenia skarbowego jest kształt sankcji grożącej za dany czyn. Za przestępstwa skarbowe grożą sankcje surowsze, przewidujące karę grzywny określaną w stawkach dziennych, a niekiedy także karę ograniczenia wolności lub wcale niezwykle karę pozbawienia wolności. Za wykroczenia skarbowe grozi jeden rodzaj kary, tj. kara grzywny, określana kwotowo. W przypadku wykroczeń skarbowych ustawodawca przyjął w Kodeksie karnym skarbowym dość oryginalny sposób formułowania

sankcji, wskazując *expressis verbis*, że za dany czyn grozi kara grzywny za wykroczenie skarbowe, co niewątpliwie ułatwia szybkie rozpoznanie statusu danego czynu karnego skarbowego. Kryterium materialnym stanowiącym podstawę podziału czynów karnych skarbowych na przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe jest oczywiście stopień społecznej szkodliwości poszczególnych czynów. Pamiętając, że w przypadku obu kategorii czynów stopień ich społecznej szkodliwości musi być większy niż znikomy (zob. art. 1 § 2 k.k.s.), wskazać należy, że przy przestępstwach jest on generalnie wyższy niż przy wykroczeniach. Jeżeli dany typ zachowania nagannego jest od strony przedmiotowej i podmiotowej identyczny, to podstawą jego przepołowienia na przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe bywa na ogół wartość przedmiotu czynu albo kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Jeżeli wartość przedmiotu czynu lub kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego miesięcznego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia, to czyn ma status wykroczenia skarbowego, jeśli przekracza tę kwotę – to czyn taki jest przestępstwem skarbowym. W pozostałych przypadkach, gdy to nie wartość przedmiotu czynu, wysokość kwoty należności publicznoprawnej uszczuplonej czy narażonej na uszczuplenie ma znaczenie, ustawodawca, dokonując zgeneralizowanej oceny stopnia społecznej szkodliwości czynu, decyduje, czy danemu czynowi nadać rangę wykroczenia (o czym wyraźnie stanowi w przepisie – zob. np. art. 57 § 1 czy art. 79 k.k.s.) czy przestępstwa.

Znamienne jest, że w prawie karnym skarbowym wśród przestępstw skarbowych znajdują się tylko występki, nie ma natomiast przestępstw skarbowych o statusie zbrodni.

2. Podmiot przestępstw i wykroczeń skarbowych

Podmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, czyli jego **sprawcą, może być tylko osoba fizyczna**, a więc człowiek. Sprawcą przestępstwa skarbowego czy wykroczenia skarbowego nie może być osoba prawna czy inny podmiot zbiorowy, co łączy się ściśle ze specyfiką prawa karnego, opartego na indywidualnym czynie sprawcy, indywidualnej winie i zadawaniu dolegliwości o charakterze osobistym w postaci kary godzącej w ściśle osobiste dobra sprawcy.

Wiek odpowiedzialności karnej skarbowej. Podmiotem przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych może być człowiek, który popełnił czyn zabroniony po ukończeniu 17 lat (zob. przepis art. 5 § 1 k.k.s.). Poniżej tej granicy wiekowej polski Kodeks karny skarbowy nie przewiduje możliwości pociągania do odpowiedzialności karnej za karalne czyny skarbowe.

Z uwagi na podmiot przestępstwa i wykroczenia skarbowe można podzielić na powszechne (*delicta communia*) lub indywidualne (*delicta propria*). **Przestępstwa lub wykroczenia powszechne** to takie, które może popełnić każdy człowiek zdolny – z uwagi

na wiek, sytuację, w jakiej się znajduje, i stan umysłu – do ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej. Podmiot powszechny jest określany najczęściej przez zaimbek „kto”, bez dalszego uściślenia cech podmiotu, np. „kto podrabia lub przerabia znak akcyzy albo upoważnienie do odbioru banderol” (art. 67 § 1 k.k.s.), „kto nabywa, przechowuje, przewozi, przesyła lub przenosi towar stanowiący przedmiot czynu zabronionego lub pomaga w jego zbyciu albo ten towar przyjmuje lub pomaga w jego ukryciu” (art. 91 k.k.s.). **Przestępstwa lub wykroczenia indywidualne** to takie, które może popełnić tylko określony, zindywidualizowany krąg osób, a nie każdy. Podmiot indywidualny jest określany przy użyciu rzeczownika, np. podatnik, importer, podmiot dokonujący nabycia wewnątrznijnego, przedstawiciel podatkowy, płatnik, inkasent (zob. np. art. 56, 75, 77 k.k.s.), lub przez zaimbek „kto” z jednoczesnym bliższym sprecyzowaniem indywidualnych cech podmiotu odróżniających go od wszystkich innych osób (zob. np. art. 88 k.k.s. – „kto, będąc uprawnionym do korzystania z procedury odprawy czasowej”).

Określenia użyte w Kodeksie karnym skarbowym na oznaczenie podmiotów przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych definiowane są na ogół poza Kodeksem karnym skarbowym w różnych ustawach podatkowych, celnych, dewizowych czy o grach hazardowych. Z ustaw tych jednoznacznie wynika, że np. podatnikiem, importerm, płatnikiem lub inkasentem mogą być, i często są, nie tylko osoby fizyczne, ale także osoby prawne i inne podmioty zbiorowe nieposiadające osobowości prawnej. Powstać może zatem wątpliwość, czy rzeczywiście odpowiedzialność karna skarbową ogranicza się wyłącznie do osób fizycznych. Nawet jeśli jakiś podmiot zbiorowy ma status identyczny z wymaganym dla podmiotu danego typu przestępstwa lub wykroczenia – to jego sprawcą może być wyłącznie osoba fizyczna, która w imieniu danej firmy lub innej jednostki organizacyjnej wykonuje określone czynności lub obowiązki. Dla odpowiedzialności karnej skarbowej niezbędne jest zatem ustalenie, której konkretnie osobie fizycznej działającej za podmiot zbiorowy można postawić indywidualny zarzut popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, gdyż polskie prawo karne, w tym karne skarbowe, nie przewiduje odpowiedzialności karnej podmiotów niebędących osobami fizycznymi (na temat odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny karalne osób fizycznych – zob. część II, dział I, rozdział X).

Sprawcą może być tylko ten, kto zachował się nagannie. Z uwagi na to, że odpowiedzialność karna skarbową łączy się nierozdzielnie z indywidualnym czynem konkretnego indywidualnego sprawcy, któremu możemy przypisać winę z powodu jego popełnienia, przepis art. 9 § 3 k.k.s. *expressis verbis* stanowi (aby rozwiać wszelkie mogące się pojawić w tym względzie wątpliwości), że za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe odpowiada jak sprawca ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. Z przepisu tego wyraźnie wynika, że odpowiedzialność karna skarbową nie opiera się na fikcji wynikającej z czysto formalnego statusu osoby wskazanej w przepisie Kodeksu jako podmiot przestępstwa