

KODEKS KARNY SKARBOWY

Komentarz

redakcja naukowa Igor Zgoliński

Adam Bułat, Violetta Konarska-Wrzosek
Tomasz Oczkowski, Igor Zgoliński

KOMENTARZE

WYDANIE **2**

KODEKS KARNY SKARBOWY

Komentarz

KODEKS KARNY SKARBOWY

Komentarz

redakcja naukowa Igor Zgoliński

Adam Bułat, Violetta Konarska-Wrzosek
Tomasz Oczkowski, Igor Zgoliński

KOMENTARZE

WYDANIE

2

Stan prawny na 1 lutego 2021 r.

Wydawca
Monika Pawłowska

Redaktor prowadzący
Tomasz Pietrzak

Opracowanie redakcyjne
JustLuk

Projekt okładek serii
Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

Komentarze do poszczególnych artykułów przygotowali:

Adam Bułat: 113–135, 150–156, 165–177

Violetta Konarska-Wrzošek: 1–15, 20–45, 178–191

Tomasz Oczkowski: 46–53, 75a–106ł, 136–141

Igor Zgoliński: 16–19, 54–75, 107–111, 142–149, 157–164

prawoLubni

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

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

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

ISBN 978-83-8187-899-9
2. wydanie

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów	17
Przedmowa	23
Wprowadzenie do ustawy	25
Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz.U. z 2020 r. poz. 19 ze zm.)	29
Tytuł I. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	31
Dział I. Część ogólna	32
Rozdział 1. Przepisy wstępne	33
Art. 1. [Warunki odpowiedzialności]	33
Art. 2. [Czas popełnienia czynu zabronionego]	37
Art. 3. [Miejsce popełnienia czynu zabronionego]	51
Art. 4. [Umysłność i nieumyślność]	57
Art. 5. [Wiek nieletniego a kara]	60
Art. 6. [Jedność czynu]	63
Art. 7. [Kumulatywny zbieg przepisów]	68
Art. 8. [Idealny zbieg czynów]	71
Art. 9. [Sprawstwo]	77
Art. 10. [Błąd]	95
Art. 11. [Niepoczytalność]	101
Art. 12. [Zasada humanitaryzmu]	105
Art. 13. [Okoliczności wpływające na wymiar kary]	117
Art. 14. [Termin uiszczenia należności publicznoprawnej]	119

Art. 15.	[Obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej]	121
Rozdział 2.	Zaniechanie ukarania sprawcy	124
Art. 16.	[Czynny żal]	125
Art. 16a.	[Korekta deklaracji]	138
Art. 16b.	[Błędy w zeznaniu podatkowym z winy organu podatkowego lub płatnika]	143
Art. 17.	[Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności] ..	145
Art. 18.	[Warunki dobrowolnego poddania się odpowiedzialności]	161
Art. 19.	[Odstąpienie od wymierzenia kary i środka karnego]	164
Rozdział 3.	Przestępstwa skarbowe	168
Art. 20.	[Zastosowanie przepisów]	169
Art. 21.	[Karalność usiłowania]	181
Art. 22.	[Kary oraz środki karne i zabezpieczające]	184
Art. 23.	[Grzywna w stawkach dziennych]	187
Art. 24.	[Odpowiedzialność posiłkowa]	193
Art. 25.	[Zakres odpowiedzialności posiłkowej]	198
Art. 26.	[Dopuszczalność zamiany kary i środka karnego]	199
Art. 27.	[Granice kary pozbawienia wolności]	204
Art. 28.	[Obniżenie albo nadzwyczajne zaostrzenie kar] ..	206
Art. 29.	[Przepadek przedmiotów]	207
Art. 30.	[Przesłanki orzekania przypadku przedmiotów] ..	211
Art. 31.	[Zakres stosowania przypadku przedmiotów] ..	213
Art. 32.	[Równowartość pieniężna]	219
Art. 33.	[Przypadek korzyści majątkowych]	222
Art. 34.	[Niemajątkowe środki karne]	232
Art. 35.	[Podanie wyroku do publicznej wiadomości]	236
Art. 36.	[Nadzwyczajne złagodzenie kary]	237
Art. 37.	[Nadzwyczajne obostrzenie kary]	244
Art. 38.	[Zakres obostrzenia]	254
Art. 39.	[Kara łączna]	260
Art. 40.	[Ciąg przestępstw]	266
Art. 41.	[Warunkowe umorzenie]	267
Art. 41a.	[Warunkowe zawieszenie]	274
Art. 42.	[Warunkowe zwolnienie]	277
Art. 43.	[Środki zabezpieczające]	281

Art. 43a.	[Orzeczenie przepadku w razie śmierci sprawcy, umorzenia lub zawieszenia postępowania]	287
Art. 44.	[Przedawnienie karalności przestępstwa skarbowego]	289
Art. 45.	[Środki karne a przedawnienie i zatarcie skazania]	296
Rozdział 4.	Wykroczenia skarbowe	299
Art. 46.	[Autonomiczność regulacji]	299
Art. 47.	[Kary oraz środki karne i zabezpieczające]	300
Art. 48.	[Grzywna]	303
Art. 49.	[Przypadek przedmiotów]	306
Art. 50.	[Zbieg wykroczeń]	309
Art. 51.	[Przedawnienie wykroczenia skarbowego]	310
Art. 52.	[Zatarcie skazania]	311
Rozdział 5.	Objaśnienie wyrażeń ustawowych	313
Art. 53.	[Słowniczek]	313
Dział II.	Część szczególna	409
Rozdział 6.	Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji	409
Art. 54.	[Nieujawnienie przedmiotu lub podstawy opodatkowania]	410
Art. 55.	[Firmanctwo]	431
Art. 56.	[Oszustwo podatkowe]	439
Art. 56a.	[Oszustwo dotyczące informacji o pojazdach wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika]	450
Art. 56b.	[Niezłożenie wniosku lub zgłoszenie wbrew obowiązkowi]	457
Art. 56c.	[Naruszenie przepisów dotyczących składania oświadczeń o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych]	463
Art. 56d.	[Podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy w wybranych oświadczeniach związanych z podatkami dochodowymi]	466
Art. 56e.	[Niezłożenie wymaganego oświadczenia przez udziałowca lub akcjonariusza podatnika opodatkowanego ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, złożenie go po terminie lub podanie w nim nieprawdy]	471

Art. 57.	[Uporczywe niepłacenie podatku]	474
Art. 57a.	[Naruszenie przez komornika obowiązku przekazania opłat egzekucyjnych urzędowi skarbowemu]	481
Art. 57b.	[Naruszenie przez komornika obowiązku składania miesięcznych informacji o uzyskanych opłatach egzekucyjnych]	483
Art. 57c.	[Odpowiedzialność z tytułu płatności z pominięciem mechanizmu podzielonej płatności]	485
Art. 58–59.	(uchylone)	488
Art. 60.	[Brak księgi]	488
Art. 61.	[Uchybienia w prowadzeniu księgi]	496
Art. 61a.	[Niedopełnienie obowiązku przesłania księgi organowi podatkowemu]	500
Art. 62.	[Naruszenie procedury rachunkowej]	502
Art. 63.	[Bezprawny przywóz towaru akcyzowego]	521
Art. 64.	[Bezprawny wywóz wyrobu akcyzowego]	535
Art. 65.	[Paserstwo akcyzowe]	540
Art. 66.	[Wadliwe oznaczenie wyrobu akcyzowego]	548
Art. 67.	[Fałszerstwo znaku akcyzy]	550
Art. 68.	[Niedopełnienie obowiązku oznaczenia wyrobu akcyzowego]	555
Art. 69.	[Bezprawność czynności handlowych]	558
Art. 69a.	[Dokonywanie czynności poza składem podatkowym]	563
Art. 69b.	[Dokonanie dostawy wewnątrzwspólnotowej lub nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów akcyzowych wbrew przepisom]	569
Art. 69c.	[Przemieszczanie wyrobów akcyzowych bez wymaganej dokumentacji]	572
Art. 70.	[Zbycie znaku akcyzowego nieuprawnionemu] ..	576
Art. 71.	[Nieprawidłowy przewóz znaków akcyzy]	583
Art. 72.	[Nierozliczenie się ze znaków akcyzy]	585
Art. 73.	[Zmiana oznaczenia wyrobu akcyzowego]	587
Art. 73a.	[Niewłaściwe użycie wyrobu akcyzowego]	592
Art. 74.	(uchylony)	597
Art. 75.	[Brak akcyzowego raportu dziennego]	597

Art. 75a.	[Niedokonywanie pomiarów zgodnie z zasadami ustawy o podatku od wydobywania niektórych kopalin]	600
Art. 75b.	[Nieprowadzenie ewidencji zgodnie z zasadami ustawy o podatku od wydobywania niektórych kopalin]	603
Art. 75c.	[Prowadzenie działalności w zakresie wydobywania miedzi i srebra bez urzędowego sprawdzenia] ..	605
Art. 76.	[Bezpodstawny zwrot podatku]	607
Art. 76a.	[Podanie fałszywych danych lub zatajenie stanu rzeczy]	617
Art. 76b.	[Podanie fałszywych danych lub zatajenie stanu rzeczy]	617
Art. 77.	[Niewpłacenie pobranego podatku]	620
Art. 78.	[Naruszenie procedury podatkowej]	623
Art. 79.	[Brak obliczającego i pobierającego podatek] ...	624
Art. 80.	[Naruszenie wymogu składania informacji podatkowej]	625
Art. 80a.	[Nieprawidłowości w informacji podsumowującej]	635
Art. 80b.	[Niedopełnienie obowiązku przekazania w terminie właściwemu organowi podatkowemu sprawozdania finansowego i sprawozdania z badania]	636
Art. 80c.	[Niedopełnienie obowiązków wynikających z przepisów o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami]	639
Art. 80d.	[Składanie nieprawdziwej informacji o jednostkach wchodzących w skład grupy podmiotów]	642
Art. 80e.	[Naruszenie obowiązku składania informacji o cenach transferowych]	644
Art. 80f.	[Naruszenie obowiązków związanych z przekazywaniem informacji dotyczących schematów podatkowych]	648
Art. 80g.	[Naruszenie obowiązków związanych ze składaniem zawiadomień o prowadzeniu magazynu wykorzystywanego w procedurze magazynu typu call-off stock]	661

Art. 81.	[Niedopełnienie obowiązku zgłoszenia identyfikacyjnego lub jego aktualizacji]	663
Art. 82.	[Naruszenie przepisów o dotacji i subwencji] . . .	666
Art. 83.	[Utrudnianie kontroli skarbowej lub podatkowej]	668
Art. 84.	[Brak nadzoru]	671
Rozdział 7. Przepęstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami		
Art. 85.	[Wyłudzenie pozwolenia celnego]	673
Art. 86.	[Przemyt celny]	675
Art. 87.	[Oszustwo celne]	679
Art. 88.	[Naruszenie procedury odprawy czasowej]	681
Art. 89.	[Zmiana przeznaczenia towaru]	683
Art. 90.	[Usunięcie towaru spod dozoru celnego]	684
Art. 91.	[Paserstwo celne]	687
Art. 92.	[Bezpodstawny zwrot należności celnej]	690
Art. 93.	[Naruszenie przepisów celnych]	691
Art. 94.	[Utrudnianie dozoru celnego]	692
Art. 95.	[Brak dokumentów celnych]	694
Art. 96.	[Brak dozoru]	695
Rozdział 8. Przepęstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obrotowi dewizowemu		
Art. 97.	[Wyłudzenie zezwolenia dewizowego]	696
Art. 98–99.	(uchylone)	699
Art. 100.	[Naruszenie obowiązków przez rezydenta]	699
Art. 101.	[Transfer środków bez pośrednictwa banku] . . .	700
Art. 102.	[Naruszenie ograniczeń przez rezydenta]	701
Art. 103.	[Nielegalny handel wartościami dewizowymi] . . .	703
Art. 104.	[Uchylenie się od kontroli dewizowej]	704
Art. 105–106b.	(uchylone)	705
Art. 106c.	[Rozliczenia pieniężne wbrew ograniczeniom dewizowym]	705
Art. 106d.	[Działalność gospodarcza]	706
Art. 106e.	[Nieudzielenie wyjaśnień i nieudostępnienie dokumentów]	709
Art. 106f.	[Niezgłoszenie przywozu]	711
Art. 106g.	(uchylony)	712
Art. 106h.	[Niewykonanie żądań kontroli celnej]	712

Art. 106i. (uchylony)	712
Art. 106j. [Ominięcie pośrednictwa banku]	713
Art. 106k. [Naruszenie warunków obrotu dewizowego] ...	714
Art. 106l. [Niedopełnienie obowiązku zgłoszenia danych] .	714
Art. 106ł. [Dopuszczenie do dokonania czynu zabronionego]	716
Rozdział 9. Przepisy o przestępstwach skarbowych i wykroczeniach skarbowych przeciwko organizacji gier hazardowych	717
Art. 107. [Nielegalne gry losowe]	718
Art. 107a. [Organizowanie gier bez zabezpieczeń]	735
Art. 107b. [Niszczenie dowodów udziału w loteriach]	739
Art. 107c. [Niezawiadomienie o zniszczeniach urządzeń do gier]	741
Art. 107d. [Nielegalne automaty do gier]	743
Art. 108. [Nielegalne gry fantowe]	744
Art. 109. [Uczestnictwo w nielegalnej grze hazardowej] ..	748
Art. 110. [Nielegalna sprzedaż losów]	751
Art. 110a. [Nielegalna reklama gier lub zakładów]	754
Art. 110b. [Udział w grze hazardowej osoby, która nie ukończyła 18 lat]	758
Art. 111. [Brak właściwego nadzoru]	760
Rozdział 10. (uchylony)	762
Art. 112. (uchylony)	762
Tytuł II. Postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	763
Dział I. Przepisy wstępne	763
Rozdział 11. Przepisy ogólne	763
Art. 113. [Odesłanie do przepisów Kodeksu postępowania karnego]	764
Art. 114. [Cele postępowania karnego skarbowego]	769
Art. 114a. [Zawieszenie postępowania]	776
Art. 114b. [Udostępnianie akt sprawy]	784
Art. 115. [Właściwość sądów]	786
Art. 116. [Odpowiedzialność żołnierza za wykroczenie skarbowe]	789
Art. 116a. [Przekazanie sprawy do rozpoznania z uwagi na ryzyko przedawnienia karalności]	795
Art. 117. [Odmiany procesu karnego skarbowego]	798
Art. 118. [Organy postępowania przygotowawczego]	801

Art. 118a. [Pomoc prawna w postępowaniu przygotowawczym]	803
Art. 119. [Interwient]	806
Rozdział 12. Strony i ich procesowi przedstawiciele	809
Art. 120. [Strony postępowania]	809
Art. 121. [Oskarżyciele publiczni]	813
Art. 122. [Uprawnienia finansowego organu postępowania przygotowawczego]	816
Art. 122a. [Obrońca w sprawach o wykroczenia skarbowe]	826
Art. 123. [Pełnomocnik interwienta oraz podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej]	828
Art. 124. [Forma pociągnięcia podmiotu do odpowiedzialności posiłkowej]	830
Art. 125. [Pozycja prawna podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo]	833
Art. 126. [Termin oraz skuteczność zgłoszenia interwencji]	846
Art. 127. [Interwencja]	848
Art. 128. [Pozycja prawna interwienta]	852
Rozdział 13. Zatrzymanie rzeczy. Zabezpieczenie majątkowe	856
Art. 129. [Zatrzymanie przesyłki]	856
Art. 129a. [Sprzedaż przedmiotów]	859
Art. 130. [Złożenie przedmiotu do depozytu]	860
Art. 131. [Szczególne podstawy zabezpieczenia w postępowaniu karnym skarbowym]	861
Art. 132. [Upadek zabezpieczenia]	864
Art. 132a. [Tymczasowe zajęcie mienia]	867
Rozdział 14. Właściwość organów postępowania przygotowawczego	868
Art. 133. [Finansowe organy postępowania przygotowawczego]	868
Art. 134. [Niefinansowe organy postępowania przygotowawczego]	873
Art. 134a. [Prokurator w postępowaniu przygotowawczym]	878
Art. 135. [Spór o właściwość]	879

Dział II. Pociągnięcie do odpowiedzialności za zgodą sprawcy ..	881
Rozdział 15. Postępowanie mandatowe	881
Art. 136. [Podmiotowy zakres kompetencji]	881
Art. 137. [Podstawa nakładania mandatów]	887
Art. 138. [Rodzaje mandatów karnych]	892
Art. 139. [Odmowa przyjęcia mandatu karnego]	894
Art. 140. [Uchylenie prawomocnego mandatu karnego] ..	896
Art. 141. [Nadzór nad postępowaniem mandatowym] ...	901
Rozdział 16. Zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	902
Oddział 1. Przebieg negocjacji	904
Art. 142. [Wniosek sprawcy]	904
Art. 143. [Obowiązki sprawcy]	911
Art. 143a. [Warunki usunięcia braków formalnych]	914
Art. 144. [Cofnięcie wniosku]	918
Art. 145. [Wniosek organu finansowego]	924
Art. 146. [Podstawa wniosku o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności]	930
Art. 147. [Zażalenie]	937
Oddział 2. Zezwolenie	941
Art. 148. [Podmiot zezwalający]	941
Art. 149. [Zaskarżenie wyroku]	947
Dział III. Postępowanie przygotowawcze	950
Art. 150. [Uprawnienia organów postępowania przygotowawczego]	950
Art. 151. [Odmowa wszczęcia postępowania]	953
Art. 151a. [Formy postępowania przygotowawczego]	956
Art. 151b. [Śledztwo prokuratorskie]	958
Art. 151c. [Nadzór prokuratora]	960
Art. 152. [Dochodzenie w sprawach o wykroczenia skarbowe]	963
Art. 153. [Czas postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe]	964
Art. 153a. [Zatwierdzanie postanowień przez organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego]	967
Art. 154. (uchylony)	968

Art. 154a. [Końcowe zapoznanie się z materiałami postępowania przygotowawczego]	969
Art. 155. [Akt oskarżenia]	970
Art. 156. [Skazanie bez rozprawy]	975
Dział IV. Postępowanie przed sądem	984
Rozdział 17. Postępowanie przed sądem pierwszej instancji ..	984
Art. 157. [Udział w rozprawie]	984
Art. 158. [Niestawiennictwo]	987
Art. 159. [Wyłączenie jawności]	989
Art. 160. [Tryb przesłuchania]	990
Art. 161. [Warunki ugody]	993
Art. 161a. [Utrzymanie składu sądu]	999
Art. 162. [Udzielenie głosu]	1001
Art. 163. [Treść orzeczenia]	1002
Art. 163a. (uchylony)	1005
Art. 164. [Tryb wykonalności orzeczenia]	1005
Rozdział 18. Postępowanie odwoławcze i nadzwyczajne środki zaskarżenia	1007
Art. 165. [Udział finansowego organu postępowania przygotowawczego w rozprawie odwoławczej] ..	1007
Art. 166. [Apelacja odpowiedzialnego posiłkowo]	1008
Art. 167. [Zażalenie]	1009
Art. 167a. [Kasacja w sprawach o wykroczenia skarbowe] ..	1011
Art. 168. (uchylony)	1012
Art. 169. [Kasacja oraz wnioszek o wznowienie postępowania podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo oraz interwenienta]	1012
Art. 170. [Dodatkowa przesłanka wznowienia postępowania]	1014
Dział V. Postępowanie nakazowe	1016
Art. 171. [Niedopuszczalność wyroku nakazowego]	1016
Art. 172. [Kary i środki karne orzekane wyrokiem nakazowym]	1018
Dział VI. Postępowanie w stosunku do nieobecnych	1019
Rozdział 19. Przesłanki	1019
Art. 173. [Przesłanki postępowania w stosunku do nieobecnych]	1019
Rozdział 20. Przebieg postępowania	1022
Art. 174. [Zasady ogólne]	1022

Art. 175. [Postanowienie o zastosowaniu postępowania w stosunku do nieobecnych]	1023
Art. 176. [Obrońca/ppełnomocnik z urzędu]	1024
Art. 177. [Zaskarżenie wyroku wydanego w postępowaniu w stosunku do nieobecnych] ..	1025
Tytuł III. Postępowanie wykonawcze w sprawach	
o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	1029
Dział I. Część ogólna	1031
Rozdział 21. Zakres obowiązywania	1031
Art. 178. [Zastosowanie przepisów Kodeksu karnego wykonawczego]	1031
Rozdział 22. Postępowanie	1033
Art. 179. [Organ wykonujący zabezpieczenie majątkowe]	1033
Art. 179a. [Warunki zniszczenia przedmiotów]	1037
Art. 180. [Egzekucja i zabezpieczenie należności]	1038
Art. 180a. [Zabezpieczenie i egzekucja środka karnego] ...	1039
Art. 181. [Decyzja w kwestii wykonania kary]	1042
Dział II. Część szczególna	1044
Rozdział 23. Wykonywanie kar	1044
Art. 182. [Nowa wysokość stawki dziennej]	1044
Art. 183. [Rozłożenie kary grzywny na raty]	1046
Art. 184. [Uiszczenie kary grzywny przez podmiot odpowiedzialny posiłkowo]	1048
Art. 185. [Praca społecznie użyteczna]	1053
Art. 186. [Kara zastępcza]	1056
Art. 187. [Grzywna na rzecz Skarbu Państwa]	1059
Art. 188. [Uchylenie się od kary ograniczenia wolności] ..	1060
Rozdział 24. Wykonywanie środków karnych	1062
Art. 189. [Ściągnięcie równowartości pieniężnej]	1062
Art. 190. [Stabilność obowiązku uiszczenia należności] ...	1064
Art. 191. [Czas wykonywania środków karnych]	1065
Literatura	1067
Orzecznictwo	1087
Autorzy	1103

Wykaz skrótów

Akty prawne

- dyrektywa 2006/112/WE – dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1 ze zm.)
- dyrektywa 2011/16/UE – dyrektywa Rady 2011/16/UE z 15.02.2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.Urz. UE L 64, s. 1 ze zm.)
- EKPC – [europejska] 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 ze zm. i uzup.)
- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)
- k.k. – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1444 ze zm.)
- k.k.s. – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2020 r. poz. 19 ze zm.)
- k.k.w. – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny wykonawczy (Dz.U. z 2020 r. poz. 523 ze zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- k.p.a. – ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.)

- k.p.c. – ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 1575 ze zm.)
- k.p.k. – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 30 ze zm.)
- k.p.w. – ustawa z 24.08.2001 r. – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (Dz.U. z 2020 r. poz. 729 ze zm.)
- k.r.o. – ustawa z 25.02.1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2020 r. poz. 1359)
- k.w. – ustawa z 20.05.1971 r. – Kodeks wykroczeń (Dz.U. z 2019 r. poz. 821 ze zm.)
- nowela z lipca 2005 r. – ustawa z 28.07.2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 178, poz. 1479)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.)
- pr. adw. – ustawa z 26.05.1982 r. – Prawo o adwokaturze (Dz.U. z 2020 r. poz. 1651 ze zm.)
- pr. cel. – ustawa z 19.03.2004 r. – Prawo celne (Dz.U. z 2020 r. poz. 1382)
- pr. dew. – ustawa z 27.07.2002 r. – Prawo dewizowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 1708)
- pr. przeds. – ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2019 r. poz. 1292 ze zm.)
- pr. tel. – ustawa z 16.07.2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (Dz.U. z 2019 r. poz. 2460 ze zm.)
- p.w.k.k.s. – ustawa z 10.09.1999 r. – Przepisy wprowadzające Kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 83, poz. 931 ze zm.)
- p.w.u.KAS – ustawa z 16.11.2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948 ze zm.)
- r.n.k.g. – rozporządzenie Rady Ministrów z 28.04.2011 r. w sprawie nakładania kary grzywny w drodze mandatu karnego za wykroczenia skarbowe (Dz.U. z 2018 r. poz. 1160) (rozporządzenie wykonawcze z 2011 r.)

r.o.z.d.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 20.04.2009 r. w sprawie ogólnych zezwoleń dewizowych (Dz.U. Nr 69, poz. 597)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 ze zm.)
TUE	– Traktat o Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30 ze zm.)
u.b.r.	– ustawa z 11.05.2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. z 2020 r. poz. 1415)
u.f.p.	– ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 869 ze zm.)
u.g.h.	– ustawa z 19.11.2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2094)
u.KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2020 r. poz. 505 ze zm.)
UKC	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z 9.10.2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269, s. 1 ze zm.)
u.kom.s.	– ustawa z 22.03.2018 r. o komornikach sądowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 121 ze zm.)
u.kon.s.	– ustawa z 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.); nie obowiązuje
u.k.s.	– ustawa karna skarbową z 26.10.1971 r. (Dz.U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 ze zm.); nie obowiązuje
umowa FATCA	– umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA, oraz towarzyszące Uzgodnienia Końcowe, podpisane w Warszawie 7.10.2014 r. (Dz.U. z 2015 r. poz. 1647 ze zm.)
u.o.m.RP	– ustawa z 21.03.1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej (Dz.U. z 2019 r. poz. 2169 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 2020 r. poz. 358)
u.p.a.	– ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.)
u.p.e.a.	– ustawa z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2020 r. poz. 1427 ze zm.)
u.p.s.n.	– ustawa z 26.10.1982 r. o postępowaniu w sprawach nieletnich (Dz.U. z 2018 r. poz. 969)
u.p.t.u.	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.)
u.p.w.n.k.	– ustawa z 2.03.2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz.U. z 2020 r. poz. 452)
u.r.	– ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2019 r. poz. 351 ze zm.)
u.r.p.	– ustawa z 6.07.1982 r. o radcach prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 75 ze zm.)
u.SC	– ustawa z 27.08.2009 r. o Służbie Celnej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1799 ze zm.); nie obowiązuje
ustawa FATCA	– ustawa z 9.10.2015 r. o wykonywaniu Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA (Dz.U. z 2020 r. poz. 166)
ustawa o pomocy z 2005 r.	– ustawa z 29.08.2005 r. o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym (Dz.U. Nr 177, poz. 1468 ze zm.)
ustawa o pomocy z 2013 r.	– ustawa z 27.09.2013 r. o pomocy państwa w nabyciu pierwszego mieszkania przez młodych ludzi (Dz.U. z 2019 r. poz. 1116)

-
- u.w.i.p. – ustawa z 9.03.2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. z 2020 r. poz. 343 ze zm.)
- u.z.e.i.p.p. – ustawa z 13.10.1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. z 2020 r. poz. 170)

Organizacje, urzędy, instytucje

- ETPC – Europejski Trybunał Praw Człowieka
- GIKS – Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej
- KAS – Krajowa Administracja Skarbowa
- KRS – Krajowy Rejestr Sądowy
- NBP – Narodowy Bank Polski
- NIK – Najwyższa Izba Kontroli
- NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
- NSP – numer schematu podatkowego
- SA – sąd apelacyjny
- SN – Sąd Najwyższy
- SO – sąd okręgowy
- TK – Trybunał Konstytucyjny
- TS – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
- WSA – wojewódzki sąd administracyjny

Publikatory i czasopisma

- Apel.-Lub. – Apelacja Lublin
- Biul. SAKa – Biuletyn Sądu Apelacyjnego w Katowicach
- BPK – Biuletyn Prawa Karnego
- CzPKiNP – Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych
- Dor. Pod. – Doradca Podatkowy
- GSP – Gdańskie Studia Prawnicze
- GSP-Prz.Orz. – Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa
- KZS – Krakowskie Zeszyty Sądowe
- MoP – Monitor Prawniczy
- MoPod – Monitor Podatkowy
-

NKK	– Nowa Kodyfikacja Karna
NKPK	– Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego
NP	– Nowe Prawo
OSA	– Orzecznictwo Sądów Apelacyjnych
OSN(K)	– Orzeczenia Sądu Najwyższego (Izba Karna)
OSNKW	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna i Woj- skowa
OSNPG	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Prokuratura Gene- ralna
OSNwSK	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego w Sprawach Kar- nych
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Seria A
PiP	– Państwo i Prawo
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PP	– Przegląd Podatkowy
PPiA	– Przegląd Prawa i Administracji
PPP	– Przegląd Prawa Publicznego
Prok. i Pr.	– Prokuratura i Prawo
Prok. i Pr.-wkł.	– Prokuratura i Prawo – wkładka
PS	– Przegląd Sądowy
PUG	– Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
R.Pr.	– Radca Prawny
WPP	– Wojskowy Przegląd Prawniczy
ZN WSSM	– Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Stosunków Mię- dzynarodowych w Łodzi

Inne

BIT	– umowa o wzajemnej ochronie inwestycji (<i>bilateral investment treaty</i>)
NIP	– numer identyfikacji podatkowej

Przedmowa

W związku z kolejnymi zmianami normatywnymi dokonanymi w obszarze prawa karnego skarbowego, postępowania karnego oraz prawa podatkowego, oddajemy do rąk Czytelnika najbardziej aktualny na rynku wydawniczym komentarz do przepisów Kodeksu karnego skarbowego. Uwzględnia on, co oczywiste, nie tylko zmiany przepisów, lecz także najnowsze piśmiennictwo i dorobek judykatury.

Prawo karne skarbowe to specyficzna dziedzina prawa karnego, którą z powodzeniem określić można mianem prawa pogranicza. Łączy kilka gałęzi prawa, a na ogół to właśnie ich koegzystencja wymaga uwzględnienia w interpretacji. Jest to niewątpliwie bardzo obszerna materia prawna, do tego podlegająca dynamicznym zmianom legislacyjnym.

Zauważalny jest też na tym tle wzrost kazuistyki przyjmowanych regulacji oraz postępująca dekompozycja Kodeksu karnego skarbowego. Komentarz natomiast nie tylko w sposób pragmatyczny przedstawia przepisy Kodeksu karnego skarbowego, lecz także odnosi się do fundamentalnych koncepcji teoretycznych, wypracowanych w doktrynie. Bez nich wszakże właściwe stosowanie przepisów nie byłoby możliwe. W efekcie stanowi pewnego rodzaju kompilację, składającą się z podbudowy teoretycznej oraz dominujących elementów praktycznych, przez co ujmuje omawianą problematykę w sposób kompleksowy.

Komentarz został napisany przez czwórkę pracowników naukowych, głównie związanych z praktyką i będących specjalistami w dziedzi-

nie prawa karnego skarbowego. Z tego względu praktyczny aspekt komentarza jest jego najbardziej istotną cechą. Autorzy, wykorzystując swe doświadczenie zawodowe i dorobek naukowy, dokonali zwięzłej, lecz wnikliwej i komunikatywnej analizy przepisów. Co również warto podkreślić, nie poprzestali na samej eksplikacji przepisów w świetle dorobku doktryny i judykatury, lecz przedstawili własne zapatrywania i propozycje rozwiązań zagadnień spornych. Zamiarem autorów pozostawało również, by przyjęty kształt komentarza nie został osiągnięty kosztem uproszczeń merytorycznych. Jednocześnie chciałbym zaznaczyć, że jakkolwiek komentarz jest pracą zbiorową, to nie został napisany wspólnie przez wszystkich Autorów, lecz każdy z nich opracował w sposób niezależny własne części, które stanowią wyraz jego poglądów w ramach obowiązujących przepisów.

Wyrażam przekonanie, że obecne, drugie wydanie komentarza, będzie nadal pozostawać wartościowym instrumentem w pracy każdego prawnika zajmującego się tą dziedziną prawa. Z założenia komentarz skierowany jest do praktyków, a więc sędziów, prokuratorów, adwokatów, radców prawnych, doradców podatkowych, przedstawicieli finansowych i niefinansowych organów postępowania przygotowawczego (w tym także organów nadrzędnych), a ponadto do osób, które w swej codziennej pracy zawodowej mają styczność z przepisami prawa karnego skarbowego. Komentarz powinien również zainteresować pracowników nauki, aplikantów profesji prawniczych, studentów, a także tych wszystkich, którzy zamierzają poznać bliżej przedmiot regulacji Kodeksu karnego skarbowego.

Toruń, luty 2021 r.

Igor Zgoliński

Wprowadzenie do ustawy

1. **Uwagi wprowadzające.** Ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy, obowiązująca od 17.10.1999 r., jest siódmą z kolei ustawą karną skarbową obowiązującą w Polsce, lecz pierwszą **o nazwie „Kodeks”**. Kodeks karny skarbowy tym różni się od wcześniejszych ustaw karnych skarbowych, że reguluje kompleksowo zagadnienia materialnoprawne, procesowe i wykonawcze związane z ponoszeniem odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe, przy czym w zakresie uregulowań materialnoprawnych cechuje się pełną samodzielnością i niezależnością od uregulowań Kodeksu karnego z 1997 r. i Kodeksu wykroczeń z 1971 r. normujących odpowiedzialność za przestępstwa oraz wykroczenia powszechne. Kodeks karny skarbowy określa w sposób autonomiczny zasady ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej, instytucje wyłączające odpowiedzialność karną, katalog kar, środków karnych, środków probacyjnych oraz zabezpieczających i dyrektywy ich orzekania oraz dużą liczbę definicji ustawowych. Podkreślić jednak należy, że są to uregulowania analogiczne do tych przewidzianych w prawie karnym powszechnym, które albo zostały przeniesione na grunt prawa karnego skarbowego w niezmienionej postaci, albo odpowiednio zmodyfikowane z uwagi na specyfikę czynów karnych skarbowych, które godzą w interesy finansowe i budżety: państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub Unii Europejskiej, co wymaga reakcji karnej czyniącej popełnianie tego typu czynów ekonomicznie nieopłacalnymi, a jednocześnie zapewniającej jak najszybsze i jak najpełniejsze wyrównanie poniesionych uszczerbków finansowych.

2. **Budowa Kodeksu i zakres jego regulacji.** Kodeks karny skarbowy składa się z trzech tytułów. Tytuł I (art. 1–111) **reguluje zagadnienia materialnoprawne dotyczące przestępstw i wykroczeń skarbowych.** Dzieli się on na dwa działy. Dział I obejmuje **część ogólną**, która zawiera przepisy wstępne oraz uregulowania poświęcone instytucjom zaniechania ukarania sprawcy wspólne dla przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, uregulowania o charakterze ogólnym dotyczące wyłącznie przestępstw skarbowych i uregulowania ogólne dotyczące wyłącznie wykroczeń skarbowych (art. 1–52) oraz tzw. słowniczek, czyli objaśnienie wyrażeń ustawowych dotyczących zarówno przestępstw, jak i wykroczeń skarbowych (art. 53). Dział II obejmuje **część szczególną**, w której stypizowano **zupełny katalog przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych** podzielony na cztery duże grupy obejmujące:
- 1) przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe skierowane przeciwko obowiązkowi podatkowemu i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji (art. 54–84);
 - 2) przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe skierowane przeciwko obowiązkowi celnemu oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami (art. 85–96);
 - 3) przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obroto-
wi dewizowemu (art. 97–106f);
 - 4) przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko organi-
zacji gier hazardowych (art. 107–111).

Tytuł II (art. 113–177) reguluje postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. On również zawiera przepisy ogólne, w których na szczególną uwagę zasługuje **generalne odesłanie w zakresie postępowania** w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe **do przepisów Kodeksu postępowania karnego z 1997 r.**, jeżeli przepisy Kodeksu karnego skarbowego nie stanowią inaczej (art. 113 § 1). To oznacza, że w zakresie unormowań procesowych Kodeks karny skarbowy nie jest kodeksem autonomicznym, lecz bazującym na uregulowaniach Kodeksu postępowania karnego uzupełnianych lub modyfikowanych przez przepisy proceduralne zawarte w Kodeksie karnym skarbowym. Warte podkreślenia jest to, że przepisy Kodeksu postępowania karnego, a nie Kodeksu postępo-

wania w sprawach o wykroczenia stosuje się także odpowiednio do wykroczeń skarbowych. **Tytuł III** (art. 178–191) **normuje postępowanie wykonawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe**. Tutaj w części ogólnej również znajduje się **generalne odeślanie do odpowiedniego stosowania przepisów Kodeksu karnego wykonawczego z 1997 r.** (art. 178 § 1). Przepisy wykonawcze Kodeksu karnego skarbowego są liczebnie skromne i regulują głównie kwestie dotyczące dodatkowych organów, poza tymi, które zostały wymienione w Kodeksie karnym wykonawczym, upoważnionych do dokonywania zabezpieczeń majątkowych i wykonywania orzeczeń oraz związane z wykonywaniem orzeczonych kar i środków karnych, których nie reguluje Kodeks karny wykonawczy albo reguluje je odmiennie.

3. **Zupełność katalogu czynów karnych skarbowych.** Cechą szczególną prawa karnego skarbowego jest brak typów przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych tzw. pozakodeksowych. **Status przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego mogą mieć tylko czyny zabronione pod groźbą kary, określone i usytuowane w Kodeksie karnym skarbowym** (zob. art. 53 § 1 zdanie drugie). Tylko do czynów karnych skarbowych stosuje się zasady odpowiedzialności, kary i środki oraz pozostałe uregulowania przewidziane w Kodeksie karnym skarbowym.

USTAWA

z dnia 10 września 1999 r.

Kodeks karny skarbowy

(tekst jedn.: Dz.U. z 2020 r. poz. 19;

zm.: Dz.U. z 2020 r. poz. 568, poz. 695, poz. 1106, poz. 2122, poz. 2320)

TYTUŁ I

Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe

Tytuł I Kodeksu karnego skarbowego zawiera przepisy ogólne i szczególne o charakterze materialnoprawnym dotyczące przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, czyli czynów godzących w interesy finansowe lub budżety podmiotów publicznych, takich jak: Skarb Państwa, jednostki samorządu terytorialnego, Unia Europejska. Finanse publiczne i inne ogólnospołeczne interesy finansowe będące dobrem chronionym uzasadniają wyodrębnienie prawa karnego skarbowego jako samodzielnego działu prawa karnego, który wymaga specyficznego uregulowania odbiegającego od regulacji odpowiedzialności za czyny zabronione o charakterze kryminalnym czy porządkowym skierowane przeciwko dobrom indywidualnym lub zbiorowym różnych osób, często powodujące nieodwracalne szkody lub krzywdy. Z racji szczególnego przedmiotu ochrony (zamachu) czyny karne skarbowe zostały wyodrębnione w osobną kategorię przestępstw i wykroczeń, którym przydano określenie „skarbowe” jako specyficzny wyróżnik. W doktrynie i orzecznictwie sądowym utrzymał się pogląd, że **przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe nie są podkategorią przestępstw lub wykroczeń, ale zupełnie odrębną, w pełni autonomiczną kategorią czynów zabronionych pod groźbą kary**¹.

¹ Zob. uzasadnienie uchwały SN z 4.04.2005 r., I KZP 7/05, OSNKW 2005/5, poz. 44.

DZIAŁ I

Część ogólna

Posiadanie własnej części ogólnej jest cechą charakterystyczną ustaw karnych o randze kodeksu. Jest to dowodem na niezależność prawa karnego skarbowego materialnego od materialnego prawa karnego powszechnego uregulowanego w Kodeksie karnym i materialnego, powszechnego prawa wykroczeń uregulowanego w Kodeksie wykroczeń. W części ogólnej tytułu I Kodeksu karnego skarbowego zostały sformułowane autonomiczne zasady ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej, odrębny system kar i innych środków prawnokarnych oraz definicje podstawowych pojęć i instytucji istotnych z punktu widzenia możliwości postawienia zarzutu z powodu popełnienia czynu zabronionego i ukarania jego sprawcy. W tym miejscu należy wskazać, że odpowiedzialność karna skarbową, choć oparta na odrębnych przepisach usytuowanych w części ogólnej Kodeksu karnego skarbowego, jest typową odpowiedzialnością karną, która bazuje na tych samych zasadach co każda inna odpowiedzialność karna. Przewiduje bowiem odpowiedzialność osób fizycznych, opartą na indywidualnej winie, za ich własne zachowania naganne, zabronione pod groźbą kary, polegającą na zadawaniu dolegliwości o charakterze osobistym. Różnice uregulowań przewidzianych w Kodeksie karnym skarbowym są podyktowane typem zachowań nagannych, które wyrządzają lub mogą wyrządzić szkody o charakterze majątkowym określonym podmiotom publicznieprawnym, oraz priorytetowym znaczeniem funkcji egzekucyjnej, czyli zmierzaniem do tego, aby sprawca czynu karnego skarbowego – dobrowolnie i jak najszybciej oraz w pełnym zakresie – wyrównał uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie należność publicznieprawną. Stąd specyficzne dla prawa karnego skarbowego instytucje zaniechania ukarania sprawcy oraz wiele możliwości w zakresie regresji karania składające się na system zachęt do dobrowolnego uiszczenia uszczuplonej należności publicznieprawnej, co ma zapewnić realny wpływ do chronionych budżetów podmiotów publicznieprawnych niezbędnych środków finansowych do realizacji przydzielonych im zadań.

ROZDZIAŁ 1

Przepisy wstępne

Przepisy wstępne określają podstawowe zasady ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej i wymiaru kary oraz innych środków reakcji prawnokarnej, jak również okoliczności uchylające lub łagodzące tę odpowiedzialność. **Są one wspólne dla przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych.**

Art. 1. [Warunki odpowiedzialności]

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

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

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

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

1. *Zasada nullum crimen, nulla contraventio sine lege penali anteriori.*

W § 1 została wyrażona fundamentalna zasada warunkująca ponoszenie odpowiedzialności karnej skarbowej, która w postaci zasady ogólnej została sformułowana w art. 42 ust. 1 Konstytucji RP. Pozwala ona na pociąganie do odpowiedzialności karnej skarbowej sprawców czynów społecznie szkodliwych o statusie przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych, które zostały popełnione w czasie, gdy ustawa zabraniała tego typu zachowań pod groźbą kary. **Oznacza to, że określony**

zakaz lub nakaz prawnokarny musi wyprzedzać szkodliwe zachowanie sprawcy, które przełamuje ustanowiony zakaz lub nie czyni zadość zachowaniu nakazanemu przez ustawę, aby sprawca mógł za nie ponieść odpowiedzialność karną. Z § 1 wynika także, że jedynym aktem prawnym, w którym mogą być statuowane przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, jest **ustawa**. Akty prawne niższej rangi nie mogą określać czynów karnych skarbowych i ponoszenia odpowiedzialności za nie. Co więcej, mając na uwadze postanowienie art. 53 § 1 *in fine* k.k.s., należy zaznaczyć, że **określenie czynu zabronionego jako przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego może mieć miejsce tylko w Kodeksie karnym skarbowym**. W związku z przyjęciem wskazanej zasady Kodeks karny skarbowy jest wyłącznym źródłem dla przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. **Czyny szkodzące interesom finansowym lub zasobom budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub Unii Europejskiej – usytuowane w innej ustawie niż Kodeks karny skarbowy – nie będą miały statusu czynów karnych skarbowych i nie będą mogły powodować odpowiedzialności karnej skarbowej przewidzianej w Kodeksie karnym skarbowym**, nawet jeśli zostaną przez ustawodawcę określone mianem przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych. Z taką sytuacją mieliśmy do czynienia z powodu niedostatecznej znajomości zasad obowiązujących w obszarze prawa karnego skarbowego ustanowionych w Kodeksie karnym skarbowym w znowelizowanej 27.04.2001 r.² ustawie z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym³.

- 2. Kwestia karnego charakteru odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe.** W doktrynie prawa karnego można niekiedy spotkać zanikający już powoli spór o to, czy odpowiedzialność za czyny o randze wykroczeń, czy to powszechnych, czy skarbowych, jest odpowiedzialnością karną. Wynika to stąd, że w art. 1 § 1 i 4 k.k.s. (podobnie jak w art. 1 § 1 i art. 2 k.k.) ustawa stanowi o odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe, a w przypadku wykroczeń skarbowych (podobnie

² Zob. rozdział 4a „Przepisy karne skarbowe” dodany ustawą z 27.04.2001 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, ustawy o zamówieniach publicznych oraz ustawy o ochronie informacji niejawnych (Dz.U. poz. 580).

³ Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.

jak w art. 1 § 1 k.w.) mówi o odpowiedzialności za czyny tej rangi bez dookreślenia jej charakteru. Niektórym daje to podstawę do twierdzenia, że odpowiedzialność przewidziana i ponoszona za wykroczenia skarbowe nie jest odpowiedzialnością karną. Nie jest to pogląd trafny, gdyż odpowiedzialność ponoszona za wykroczenia skarbowe opiera się na tych samych zasadach co odpowiedzialność za przestępstwa skarbowe i pociąga za sobą reakcję o charakterze represyjnym analogiczną do tej, jaką ponoszą sprawcy przestępstw skarbowych, z tą tylko różnicą, że z racji mniejszej społecznej szkodliwości czynów o randze wykroczeń skarbowych katalog kar i pozostałych środków reakcji na te czyny jest skromniejszy, ograniczony zarówno pod względem liczby, jak i stopnia planowanej dolegliwości. **Trzeba jednak podkreślić, że kary i środki karne oraz zabezpieczające przewidziane jako reakcja na czyny o randze wykroczeń skarbowych pod względem ich treści nie różnią się od tych grożących za przestępstwa skarbowe. Nie ma zatem merytorycznych podstaw do tego, aby kwestionować represyjny, w pełni karne charakter odpowiedzialności ponoszonej za wykroczenia skarbowe.**

3. **Wymogi co do stopnia społecznej szkodliwości.** Cechą charakterystyczną wszystkich czynów karnych skarbowych, bez względu na to, czy mają status przestępstw skarbowych, czy wykroczeń skarbowych, jest wymóg odznaczania się nie tylko cechą społecznej szkodliwości (zob. art. 1 § 1 k.k.s.), ale jej **poziomem wyższym niż znikomy** (por. art. 1 § 2 k.k.s.). Oznacza to, że konkretne zachowania naganne odpowiadające typom czynów zabronionych określonych w części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego nie będą stanowiły przestępstwa skarbowego ani wykroczenia skarbowego, jeżeli stopień ich szkodliwości będzie znikomy. Uzależnienie bytu przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego od wyższego niż znikomy stopnia społecznej szkodliwości popełnionego czynu wyczerpującego znamiona czynu zabronionego przez Kodeks karny skarbowy eliminuje odpowiedzialność karną skarbową za czyny bardzo drobne, np. kilkudniowe opóźnienie w złożeniu organowi podatkowemu lub płatnikowi deklaracji lub oświadczenia (zob. czyn z art. 56 § 4 k.k.s.). Jest to rozwiązanie odmienne niż przyjęte w powszechnym prawie wykroczeń (por. art. 1 § 1 k.w.).

Co do mierników stopnia społecznej szkodliwości popełnionego czynu – zob. komentarz do art. 53 § 7 k.k.s.

4. **Oparcie odpowiedzialności karnej skarbowej na winie.** Zasada *nul-lum crimen, nulla contravention sine culpa* wyrażona w art. 1 § 3 k.k.s. potwierdza, iż odpowiedzialność karna skarbową to klasyczna odpowiedzialność karna oparta na indywidualnej winie, która łączy się z koniecznością postawienia sprawcy czynu zabronionego zarzutu z powodu jego popełnienia. Aby taki zarzut mógł zostać postawiony, sprawca czynu zabronionego o znamionach określonych w Kodeksie karnym skarbowym musi być zdolny do zawinienia, czyli mieć osiągnięty wiek dający podstawę do pociągania go do odpowiedzialności karnej skarbowej (ukończone lat 17 w chwili czynu – zob. art. 5 § 1 k.k.s.), mieć zdolność rozumienia znaczenia popełnionego czynu lub kierowania swoim postępowaniem (tj. poczytalność pełną lub przynajmniej ograniczoną – zob. art. 11 k.k.s.), nie pozostawać w usprawiedliwionym błędzie co do znamion czynu zabronionego, co do jego bezprawności lub co do jego karalności (zob. art. 10 k.k.s.).
5. **Warunki odpowiedzialności za skutkowe czyny karne skarbowe popełnione przez zaniechanie.** Warunki te zostały określone w art. 1 § 4 k.k.s. zarówno dla przestępstw skarbowych, jak i dla wykroczeń skarbowych, **do których znamion ustawowych należy skutek**, czyli określona zmiana w świecie zewnętrznym, pozostająca w związku przyczynowym z zachowaniem sprawcy. Przepis ten ogranicza odpowiedzialność karłą za materialne czyny karne skarbowe, gdy zachowanie sprawcy przyjmuje formę zaniechania. Dotyczy to zarówno przypadków, gdy dany typ zachowania nagannego znamienne go skutkiem może być popełniony w obu formach czynu, tj. zarówno przez działanie, jak i zaniechanie (tj. czynów niewłaściwych z zaniechania), jak i takich, które mogą być popełnione wyłącznie przez zaniechanie (tj. czynów właściwych z zaniechania). W obu przypadkach w formie zachowania biernego czyn może być popełniony tylko przez określone osoby (podmioty indywidualne), które zostały obciążone prawnym, szczególnym obowiązkiem zapobiegnięcia skutkowi. Sprawcami skutkowego czynu karnego skarbowego popełnionego przez zaniechanie może być tylko

krąg osób, które miały być gwarantem nienastąpienia naganego skutku. Chodzi o osoby, które z mocy przepisu prawa (np. ustawy podatkowej), orzeczenia sądu (np. syndyk masy upadłościowej) lub przyjętego na siebie dobrowolnego zobowiązania (np. umowy o pracę, umowy o prowadzenie ksiąg podatkowych) mają **szczególny, a więc wyraźnie skonkretyzowany zarówno pod względem personalnym, jak i rzeczowym obowiązek** niedopuszczenia do określonego skutku. W przypadku materialnych czynów karnych skarbowych, które mogą być popełnione zarówno przez działanie, jak i przez zaniechanie – na ogół ich popełnienia w formie aktywnej – może się dopuścić każdy, natomiast w formie biernej tylko podmiot indywidualny. W prawie karnym skarbowym zastrzeżenie przewidziane w art. 1 § 4 k.k.s. ma niewielkie praktyczne znaczenie, gdyż większość typów czynów zabronionych ma charakter indywidualny i polega na sprzeniewieraniu się szczególnym, prawnym obowiązkom (zob. np. czyny z art. 54, 71, 84 k.k.s.).

W tym miejscu wskazać należy, że prawny obowiązek zapobiegnięcia skutkowi **może obarczać kilka osób jednocześnie**. W razie zaniechania czynności, których wypełnienie miało stanowić gwarancję dla nienastąpienia niepożądanego skutku – będą one odpowiadać za współsprawstwo, np. osoby odbierające i transportujące znaki akcyzy, które podjęły decyzję o krótkim postoju i pozostawieniu tych znaków w pojeździe bez jakiegokolwiek nadzoru, narażając je na bezpośrednie niebezpieczeństwo kradzieży (zniszczenia, uszkodzenia lub zgubienia – zob. przestępstwo z art. 71 k.k.s.).

Art. 2. [Czas popełnienia czynu zabronionego]

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

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

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

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

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

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

1. **Znaczenie czasu popełnienia czynu zabronionego.** Czas popełnienia czynu zabronionego ma fundamentalne znaczenie dla sytuacji prawnej sprawcy. Według czasu popełnienia danego czynu ustalany jest jego prawnokarny status, tj. czy był on zabroniony czy dozwolony przez obowiązujące w tym czasie prawo, a jeśli był zabroniony, to czy miał status przestępstwa, czy wykroczenia⁴. Ustala się ponadto kwestię zdolności sprawcy do ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej z racji posiadania wymaganego wieku (ukończone lat 17) oraz zdolności do rozpoznania znaczenia popełnionego czynu lub/i pokierowania swoim postępowaniem (kwestia poczytalności). Z tych względów czas popełnienia czynu zabronionego musi być określony w sposób jednoznaczny.
2. **Ustawowa definicja czasu popełnienia czynu karnego skarbowego.** W art. 2 § 1 k.k.s. ustawodawca określił, jaki czas ma być traktowany jako czas popełnienia czynu zabronionego przez Kodeks karny skarbowy. **Za czas ten ma być uważany – co do zasady – czas, w którym**

⁴ Warto odnotować wyrok WSA w Szczecinie z 19.01.2011 r., I SA/Sz 835/10, LEX nr 952440, w którym podkreślono, że: „Ocena zachowania podatnika następuje na dzień popełnienia czynu, a nie na dzień wydania decyzji wymiarowych”.

sprawca zachował się w sposób naganny określony w ustawie (wyrażany za pomocą znamienia czasownikowego), z wyjątkiem tych przypadków, dla których Kodeks karny skarbowy określa inny czas. Czas zachowania naganego to czas, w którym sprawca działał lub zaniechał działania, do którego był zobowiązany, gdyż pojęcie zachowania jest pojęciem zbiorczym, obejmującym wszystkie możliwe, tj. zarówno czynne, jak i bierne, formy ludzkiego zachowania, którymi można naruszyć nakazy lub zakazy prawnokarne. Również w przypadku czynów karnych skarbowych, do których znamion ustawowych należy skutek – czasem ich popełnienia będzie czas zachowania naganego sprawcy, a nie czas nastąpienia szkodliwego skutku. Tak więc przy przestępstwach i wykroczeniach materialnych czas ich popełnienia może się różnić od czasu ich dokonania, dla którego wymagane jest nastąpienie określonego w ustawie skutku.

3. **Czas popełnienia czynów przez zaniechanie.** Kodeks karny skarbowy penalizuje w dużej liczbie czyny zabronione polegające na zaniechaniu realizacji określonego obowiązku. Ustawa nie precyzuje czasu, który należy przyjmować za czas popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego popełnianego w formie zaniechania. W doktrynie prawa karnego nie ma jednolitości poglądów na ten temat. Mając na uwadze, że czyny karne skarbowe polegające na zaniechaniu zawsze są sprzężone z jakimś obowiązkiem do działania określonym w przepisach szeroko rozumianego prawa finansowego, które w wielu przypadkach zakreśla termin jego wykonania⁵, należy przyjąć, że **czasem popełnienia czynu karnego skarbowego polegającego na zaniechaniu jest ostatni moment, w którym możliwe było wywiązanie się z określonego typu obowiązku, a sprawca tego nie zrobił**. Tak więc czasem popełnienia wykroczenia z art. 56 § 4 k.k.s. polegającego m.in. na niezłożeniu w terminie deklaracji podatkowej będzie ostatni dzień terminu, do którego ten obowiązek powinien być wypełniony, a nie został. I tak w przypadku konieczności złożenia deklaracji po-

⁵ Np. do 20. dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni – zob. art. 25 ust. 1a u.p.d.o.p. albo w ciągu 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego – 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 2020 r. poz. 815).

datkowej i wpłaty zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych będzie to 20. dzień miesiąca następujący po miesiącu podatkowym, a w przypadku podatku od czynności cywilnoprawnych – 14. dzień od dokonania czynności cywilnoprawnej. W ustaleniu czasu popełnienia wielu typów czynów karnych skarbowych popełnianych przez zaniechanie pomocne są przepisy art. 12 i 47 o.p., które określają terminy i sposoby ich liczenia, jakie mogą być przewidziane dla wypełniania poszczególnych zobowiązań podatkowych, i co szczególnie istotne, ze wskazaniem końców tych terminów.

4. **Czas popełnienia czynów trwałych.** Za czas popełnienia przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych o charakterze trwałym, których cechą jest wywołanie i utrzymywanie nagannego stanu rzeczy przez pewien czas (np. nieprowadzenie ksiąg mimo obowiązku – zob. art. 60 § 1 k.k.s.), **uważa się ostatni moment (dzień), do którego był utrzymywany ten naganny stan.**
5. **Czas popełnienia czynu ciągłego.** W przypadku czynów karnych skarbowych ciągłych zdefiniowanych w art. 6 § 2 k.k.s. składających się z dwóch lub więcej zachowań, podjętych w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru lub z wykorzystaniem takiej samej sposobności, które ustawa nakazuje traktować jako jeden czyn zabroniony – **za czas ich popełnienia uważa się dość powszechnie czas (datę) popełnienia ostatniego czynu składającego się na ten czyn ciągły**⁶. Trzeba jednak zaznaczyć, że na ogół organy ścigania i sądy określają czas popełnienia przestępstw lub wykroczeń ciągłych, nie podając jednej daty, a zakreślając ten **czas w sposób widełkowy (w okresie od–do)**. Oba powyższe sposoby określania czynów ciągłych mogą wchodzić w grę pod warunkiem, że w czasie od rozpoczęcia do zakończenia powtarzanych zachowań nagannych składających się na czyn ciągły nie nastąpi jakaś istotna zmiana okoliczności mających znaczenie dla sytuacji prawnokarnej sprawcy w postaci ukończenia lat 17, braku poczytalności lub stanu poczytalności ograniczonej przy niektó-

⁶ Zob. np. postanowienie SN z 27.09.2011 r., III KK 89/11, LEX nr 1124779, a także wyrok SA w Warszawie z 23.03.2017 r., II AKa 245/16, LEX nr 2274016.

rych tylko z zachowań nagannych lub zmiana ustawodawstwa karnego skarbowego. W takich sytuacjach zajdzie konieczność rozdzielenia zachowań spełniających formalnie cechy czynu ciągłego i uwzględnienia rzeczywistego czasu ich popełnienia celem dokonania odpowiednich ocen prawnokarnych, mając na uwadze fakt zaistnienia tych istotnych okoliczności⁷.

6. Zasada stosowania ustawy nowej w razie zmiany ustawodawstwa.

Względy polityczno-kryminalne, które decydują o zmianie ustawodawstwa karnego skarbowego, przemawiają także za jak najszybszym przejściem na orzekanie na podstawie nowego stanu prawnego. Z tego względu w art. 2 § 2 k.k.s. ustanowiono zasadę (obowiązującą w obszarze całego prawa karnego materialnego), że gdy w czasie orzekania w sprawie karnej skarbowej obowiązuje inna ustawa niż w czasie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego – wówczas **stosuje się ustawę nową**. Zasada stosowania ustawy nowej ma charakter ograniczony z tego względu, że stosowanie ustawy nowej jest przejawem działania prawa wstecz, a ze względów gwarancyjnych *lex criminalis* nie może działać wstecz na niekorzyść sprawcy. **Orzeka się zatem zgodnie z ustawą nową tylko w dwóch przypadkach, tj. gdy w świetle nowego stanu prawnego sytuacja prawna sprawcy nie ulega zmianie, a także gdy jego sytuacja polepsza się.** W przypadku gdy zmienione ustawodawstwo karne skarbowe pogarszałoby sytuację prawną sprawcy, wówczas jego stosowanie jest niedopuszczalne. Obowiązkiem jest stosowanie ustawy obowiązującej poprzednio, jeśli jest względniejsza dla sprawcy. **Zasada** stosowania ustawy nowej, a obowiązującej poprzednio, gdy jest względniejsza dla sprawcy, wyrażona w art. 2 § 2 k.k.s., dotyczy nie tylko czasu wydawania wyroku rozstrzygającego o odpowiedzialności karnej sprawcy, ale

⁷ Analogiczne stanowisko na gruncie Kodeksu karnego w przypadku zaistnienia niektórych ze wskazanych okoliczności zajmuje SN w wyroku z 17.06.2014 r., II KK 24/14, LEX nr 1483950, oraz J. Lachowski [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. V. Konarska-Wrżosek, Warszawa 2016, s. 66–67; J. Lachowski [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. V. Konarska-Wrżosek, 2018, s. 103 i 104, oraz Ł. Pohl [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. R.A. Stefański, Warszawa 2015, s. 193–194; odmiennie A. Wąsek z aktualizacją M. Kulika [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. M. Filar, Warszawa 2016, s. 49.

także czasu orzekania we wszystkich fazach postępowania karnego, w których ma zapaść rozstrzygnięcie dotyczące losu osoby, przeciwko której toczy się postępowanie⁸.

7. **Porównywanie ustaw i ich ocena.** Przede wszystkim należy wskazać, że ocena sytuacji prawnej sprawcy na tle nowej ustawy oraz ustawy lub ustaw obowiązujących poprzednio (tj. między czasem popełnienia czynu karnego skarbowego a czasem orzekania) **musi się odbywać nie w sposób abstrakcyjny, lecz konkretny i indywidualizowany.** Trzeba mieć na względzie konkretny typ zachowania nagannego, jakiego się dopuścił dany sprawca, formę stadialną i zjawiskową popełnionego czynu oraz cechy indywidualne sprawcy istotne z punktu widzenia ponoszenia odpowiedzialności karnej i wymiaru kary oraz pozostałych środków reakcji prawnokarnej. Należy mieć na uwadze przede wszystkim to, czy dany czyn jest nadal penalizowany, jakie jest zagrożenie przewidziane w sankcji, a także unormowania części ogólnej Kodeksu karnego skarbowego dotyczące terminów przedawnienia karalności zachowań nagannych danego typu, określające przypadki zaniechania ukarania sprawcy, stosowania instytucji warunkowego umorzenia postępowania lub warunkowego zawieszenia wykonania orzeczonej kary, stosowania tzw. kar zamiennych, możliwości lub powinności stosowania instytucji nadzwyczajnego obostrzenia albo nadzwyczajnego złagodzenia kary itd. **Wymagana jest analiza całokształtu unormowań prawnych, które mogą mieć zastosowanie w danym przypadku.** Tylko wówczas można prawidłowo rozstrzygnąć kwestię, która z ustaw karnych skarbowych powinna mieć w danym przypadku zastosowanie. Sąd Najwyższy w swoich orzeczeniach wielokrotnie podkreślał, że w świetle postanowień art. 2 § 2 k.k.s. przez obowiązywanie w czasie orzekania ustawy innej niż w czasie popełnienia czynu karnego skarbowego **rozumie się cały stan prawny odnoszący się do danego czynu,** a w prawie karnym skarbowym także zmiany w aktach finansowych, których naruszenie daje podstawę do karania za czyn określony w Kodeksie karnym skarbowym⁹. W szczególności przy doko-

⁸ Por. wyrok SN z 12.06.2003 r., IV KK 194/03, OSNwSK 2003, poz. 1285.

⁹ Wyrok SN z 27.06.2003 r., III KK 202/03, LEX nr 78831.

nywaniu prawnokarnych ocen paserstwa akcyzowego i ustalania jego statusu jako przestępstwa w typie podstawowym, uprzywilejowanym lub jako wykroczenia należy brać pod uwagę całokształt obowiązującego w danym momencie (tj. w momencie orzekania lub poprzednio) ustawodawstwa, a więc zarówno Kodeks karny skarbowy, stawkę podatku akcyzowego, jak i wysokość obowiązującego w danym momencie minimalnego wynagrodzenia¹⁰. Nietrafny jest zatem pogląd wyrażony w wyroku SN z 29.11.2017 r., V KK 229/17, że odnośnie do zmian wysokości minimalnego wynagrodzenia – przepis art. 2 § 2 k.k.s. nie ma zastosowania¹¹.

- 8. Pojęcie ustawy nowej i ustawy obowiązującej poprzednio.** Gdy w art. 2 § 2 k.k.s. mowa jest o stosowaniu ustawy nowej, chodzi o ustawę obowiązującą w czasie szeroko rozumianego orzekania w sprawie, tj. w czasie pociągania sprawcy przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego do odpowiedzialności karnej skarbowej. Pojęcia ustawy nowej oraz ustawy obowiązującej poprzednio, która ma być podstawą rozstrzygnięcia o odpowiedzialności karnej skarbowej sprawcy, odnoszą się zarówno do przypadków całkowitej wymiany ustaw karnych skarbowych, jak i do przypadków ich nowelizacji, a także do ich zmiany w drodze zmian dokonanych w aktach prawnych finansowych lub dotyczących minimalnego wynagrodzenia, które niejako automatycznie powodują zmianę ustawodawstwa karnego skarbowego¹². Gdy mowa o stosowaniu ustawy obowiązującej poprzednio, chodzi o ustawę, która obowiązywała przed wejściem w życie ustawy nowej, tj. tej, która obowiązuje w czasie pociągania sprawcy czynu karnego skarbowego do odpowiedzialności, czyli w czasie szeroko rozumianego orzekania, jednak nie dawniej niż w czasie, kiedy ten czyn był popełniany. Może być to **zatem zarówno ustawa obowiązująca** w czasie popełniania czynu karnego skarbowego, **jak i tzw. ustawa pośrednia**, która obowiązywała w międzyczasie. **Z ustaw (stanów prawnych)**, które obowiązywały poprzednio, należy wybrać **tę najwzględniejszą**

¹⁰ Por. postanowienie SN z 24.01.2008 r., V KK 218/07, LEX nr 370297.

¹¹ Zob. wyrok SN z 29.11.2017 r., V KK 229/17, OSNKW 2018/2, poz. 20, oraz krytyczna glosa do tego orzeczenia O. Włodkowskiego, MoPod 2019/8.

¹² Por. wyrok SN z 23.10.2003 r., II KK 209/03, OSNwSK 2003, poz. 2204.

w swym **całokształcie** z punktu widzenia konkretnego czynu i konkretnego sprawcy pociąganego do odpowiedzialności karnej skarbowej.

W praktyce orzeczniczej pojawia się niekiedy problem, jak oceniać i jaką ustawę stosować w przypadku popełnienia czynu karnego skarbowego, który w okresie po jego popełnieniu przez jakiś z góry określony czas nie mógłby stanowić naruszenia prawa z powodu wejścia w życie **tzw. przejściowych (czasowych) aktów prawnych wykonawczych**, których treść uniemożliwia w czasie ich obowiązywania uczynienie zarzutu z powodu danego typu zachowania uznawanego jednak cały czas za zabronione pod groźbą kary, np. postawienie zarzutu przemytu celnego z powodu sezonowego zniesienia ceł na dane towary. Podzielić należy pogląd, że do tych przestępstw lub wykroczeń skarbowych nie powinno się stosować przepisu art. 2 § 2 k.k.s., gdyż w zakresie penalizacji danego typu zachowań nic się nie zmienia, a tylko względy polityki handlowej dyktują czasowo określone rozwiązania, które przez ściśle określony czas wpływają na niemożność naruszenia pewnych norm prawnokarnych. Poza tym okresem mamy do czynienia z bezprawiem karnym skarbowym, za które sprawca powinien być pociągnięty do odpowiedzialności karnej¹³.

9. Zakaz kompilacyjnego stosowania ustawy nowej i poprzedniej.

W art. 2 § 3 k.k.s. *expressis verbis* wskazano, że nie wolno stosować częściowo przepisów nowej i poprzednio obowiązującej ustawy. W szczególności nie można wybierać najkorzystniejszych unormowań dla sprawcy z różnych ustaw karnych skarbowych (ustaw obowiązujących w różnym kształcie z uwagi na wprowadzane zmiany nowelizacyjne). Mając na względzie najlepiej pojęty interes sprawcy, trzeba dokonać odpowiedniej oceny konkurujących ze sobą ustaw (ich wersji) z perspektywy danego przypadku i wybrać jedną z nich, tj. nową lub obowiązującą poprzednio, jeśli jest względniejsza dla sprawcy. Trafnie zatem orzekł SN w postanowieniu z 24.01.2008 r., V KK 218/07¹⁴,

¹³ Por. postanowienie SN z 16.02.1994 r., I KZP 42/93, OSNKW 1994/3–4, poz. 25, oraz L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 26–27.

¹⁴ LEX nr 370297.

że nie można przy badaniu tego, która z ustaw jest względniejsza dla sprawcy czynu, oceniać jednocześnie według Kodeksu karnego skarbowego w brzmieniu nadanym ustawą z 28.07.2005 r., biorąc pod uwagę wysokość uszczuplonego podatku obliczonego według stawek obowiązujących w dniu czynu oraz wysokość wynagrodzenia minimalnego obowiązującego w dniu orzekania.

10. Wyjątek od zakazu łączenia przepisów ustawy nowej i obowiązującej poprzednio. Dotyczy on terminów przedawnienia przestępstw i wykroczeń skarbowych popełnionych przed dniem wejścia w życie Kodeksu karnego skarbowego. Do oceny, czy już upłynął termin przedawnienia karalności takiego czynu, stosuje się przepisy Kodeksu karnego skarbowego, i to niezależnie od tego, która ustawa będzie stosowana przy orzekaniu zgodnie z art. 2 § 2 k.k.s., a więc nowa lub obowiązująca poprzednio, jeśli jest względniejsza dla sprawcy¹⁵. Wynika to stąd, że art. 5 § 1 p.w.k.k.s., zawierający przepisy przejściowe dotyczące przedawnienia karalności czynów karnych skarbowych popełnionych przed dniem wejścia w życie Kodeksu karnego skarbowego, stanowi *lex specialis* wobec unormowań zabraniających w danej sprawie „składania” dwóch lub więcej ustaw, o czym stanowi art. 2 § 2 i 3 k.k.s.¹⁶

11. Zmiana ustawy po wydaniu prawomocnego wyroku. W obszarze całego prawa karnego, w tym karnego skarbowego, obowiązuje zasada powagi rzeczy osądzonej (*res iudicata*), co sprawia, że zmiana ustawy, która weszła w życie już po prawomocnym osądzeniu danego czynu sprawcy – co do zasady – pozostaje bez wpływu na treść wyroku i na sytuację prawną skazanego. Od tej zasady są jednak wyjątki, gdy prawnokarne oceny danego typu czynu w świetle zmienionego ustawodawstwa karnego są istotnie korzystniejsze niż te wynikające z treści wydanego, prawomocnego wyroku skazującego. **Pierwszy taki wyjątek przewiduje art. 2 § 4 k.k.s.**, w myśl którego należy zmienić taki wyrok w części dotyczącej kary, jeżeli czyn objęty orzeczeniem jest według nowej ustawy zagrożony

¹⁵ Por. postanowienie SN z 26.01.2005 r., II KK 231/04, LEX nr 146254.

¹⁶ Por. wyrok SN z 1.12.2003 r., V KK 86/03, LEX nr 140095.

karą niższą niż orzeczona. **Uregulowanie to ma charakter uniwersalny**, gdyż dotyczy zarówno wyroków skazujących za przestępstwa skarbowe, jak i za wykroczenia skarbowe oraz wszystkich rodzajów kar, jakie mogą być orzeczone za czyny skarbowe, tj. kary pozbawienia wolności, kary ograniczenia wolności i kary grzywny orzekanej w stawkach dziennych, jak też grzywny kwotowej orzekanej za wykroczenia skarbowe. Na tle wyjątku zadekretowanego w art. 2 § 4 k.k.s. pojawia się problem, czy chodzi o zagrożenie czynu (objętego prawomocnym wyrokiem), jakie zostało przewidziane w sankcji, czy o zagrożenie danego czynu karą w wysokości uwzględniającej modyfikację tego zagrożenia o charakterze obligatoryjnym wynikające z unormowań części ogólnej, jakie zostały przewidziane dla danego typu zabronionego zachowania z powodu cech szczególnych popełnionego czynu lub cech jego sprawcy. Na gruncie Kodeksu karnego skarbowego chodzić będzie w szczególności o przypadki wymierzania kar za przestępstwa skarbowe, w których sąd ma obowiązek wymierzyć karę/kary, stosując nadzwyczajne obostrzenie przewidziane w art. 38 k.k.s. z powodów wymienionych w art. 37 k.k.s. Otóż w przypadkach obligujących sąd do nadzwyczajnego obostrzenia kary należy przyjąć, że **gdy w art. 2 § 4 k.k.s. jest mowa o zagrożeniu karą niższą niż orzeczona, to chodzi o sytuacje, gdy na podstawie nowej ustawy sprawcy nie groziłaby tak surowa kara, jaka została mu wymierzona, biorąc pod uwagę zarówno zagrożenie karne przewidziane w sankcji, jak i jego kształt po uwzględnieniu obligatoryjnych nadzwyczajnych obostrzeń**. Jeżeli w świetle nowej ustawy sprawcy groziłaby kara niższa niż orzeczona, to należy ją zredukować do poziomu aktualnie grożącej górnej granicy kary, w jakiej mogłaby być wymierzona za dany czyn danemu sprawcy. Mimo że art. 2 § 4 k.k.s. nie wyraża tego wprost, należy przyjąć, że zmiana prawomocnego wyroku w części dotyczącej kary **odnosi się tylko do sytuacji, gdy kara ta nie została jeszcze wykonana, i podlegać będzie wykonaniu w całości lub przynajmniej w jakiejś części**. Wyroków, z mocy których orzeczone kary i/lub środki karne zostały w całości wykonane, nie zmienia się. **Przepis art. 2 § 4 *in fine* k.k.s. przewiduje regułę intertemporalną dotyczącą orzeczonych, a niewykonanych środków karnych**, w myśl której, jeśli nowa ustawa nie przewiduje możliwości zastosowania środka, który został orzeczony w wyroku, **tego środka nie wykonuje się**. Choć to nie zostało wyartykułowane

wprost, przyjąć należy, że regulacja ta dotyczy zarówno środków, które nowa ustawa wyeliminowała z obszaru prawa karnego skarbowego, jak i środków, których na jej podstawie nie można byłoby zastosować do danego przypadku z uwagi na zmianę przesłanek orzekania danego typu środka lub brak sprzężenia danego typu środka z danym typem czynu zabronionego, jeśli taka wyraźna podstawa prawna jest wymagana przez Kodeks. Przepis art. 2 § 4 k.k.s. nie zawiera żadnych innych postanowień dotyczących prawomocnie orzeczonych środków karnych, a w szczególności co do ewentualnej możliwości obniżenia ich czasowego wymiaru, w wypadku gdyby nowa ustawa liberalizowała ten wymiar dla danego przypadku. Problematykę wykonywania orzeczonych na podstawie ustawy karnej skarbowej z 1971 r., a niewykonanych środków karnych, gdy wchodził w życie Kodeks karny skarbowy, regulował art. 13 § 1 pkt 5–7 p.w.k.k.s., który odnośnie do środków karnych rozciągniętych w czasie przewidywał konieczność ich skrócenia do lat 5, jeśli były orzeczone w wyższym wymiarze, a odnośnie do środków, których Kodeks karny skarbowy nie przewidywał orzeczenia w danym przypadku – niewykonywanie ich. Mając wskazane rozwiązania na uwadze, należy uznać, że kodyfikator nie chciał przyjąć w Kodeksie karnym skarbowym generalnych rozwiązań intertemporalnych (jak to uczynił w zakresie kar), a pozostawił tę kwestię do rozwiązania każdorazowo w drodze przepisów przejściowych, gdyby w nowej ustawie przyjęto korzystniejsze wymiary czasowe środków karnych, niż przewiduje to Kodeks karny skarbowy. Gdyby jednak w ustawie nowej, wprowadzającej niższe wymiary środków karnych, nie zawarto przepisów przejściowych dotyczących wykonywania prawomocnych orzeczeń zawierających wyższe ich wymiary, należałoby w drodze analogii zastosować mechanizm obniżania okresu trwania środka karnego orzeczonego w wyroku do górnej granicy ustawowego zagrożenia przewidzianego w nowej ustawie – taki, jaki przewiduje art. 2 § 4 *in principio* k.k.s. dla orzeczonych kar. Zastosowanie tego uregulowania w drodze analogii byłoby racjonalnie uzasadnione i w pełni uprawnione, jako że działa na korzyść sprawcy¹⁷.

¹⁷ Za analogicznym wykorzystaniem art. 2 § 4 k.k.s. do innych środków opowiada się też A. Zoll [w:] *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, red. A. Zoll, t. 1, Warszawa 2012, s. 122.

Drugi wyjątek uzasadniający zmianę prawomocnego wyroku skazującego przewiduje art. 2 § 5 k.k.s. **Ma on ograniczone zastosowanie tylko do czynów o randze przestępstw skarbowych**, o czym świadczy rodzaj orzeczonej kary (kara pozbawienia wolności) i rodzaj kary, na który ma być ona zamieniona (grzywna w stawkach dziennych). Wyjątek ten dotyczy sytuacji, gdy sprawca został skazany za czyn karny skarbowy na karę pozbawienia wolności, a na podstawie nowej ustawy taki rodzaj kary nie grozi za czyn przypisany sprawcy. Wówczas orzeczoną karę pozbawienia wolności, która przeznaczona jest do efektywnego wykonania (gdyż orzeczona została w postaci bezwzględnej albo co prawda z warunkowym zawieszeniem jej wykonania, ale następnie zarządzono jej wykonanie), należy zamienić na karę grzywny, przyjmując stały przelicznik 1:2, czyli że jeden dzień kary pozbawienia wolności jest równoważny dwóm stawkom dziennym kary grzywny. Zastosowanie wskazanego przelicznika może sprawić, że liczba wymierzonych stawek dziennych grzywny przekroczy maksymalną liczbę 720 (a nawet 1080) stawek dziennych przewidzianych przez Kodeks karny skarbowy dla tego rodzaju kary. Powstaje w takim przypadku pytanie, czy przeliczenie orzeczonej kary pozbawienia wolności jest limitowane, czy też nie jest i może sięgać np. 2190 stawek dziennych (tak po przeliczeniu na grzywnę przy skazaniu sprawcy na karę 3 lat pozbawienia wolności, zob. art. 12c k.k.w. w zw. z art. 178 § 1 k.k.s.). Z jednej strony będzie to sytuacja dopuszczalna, gdyż przepis art. 2 § 5 k.k.s. oprócz wskazanych powyżej przeliczników nie zakreśla żadnych dodatkowych granic kary grzywny powstającej z przeliczenia, a ponadto określone w art. 23 § 1 k.k.s. dolne i górne granice grzywny dziennej (od 10 do 720 stawek) obowiązują wtedy, gdy kodeks nie stanowi inaczej¹⁸. Z drugiej jednak strony dopuszczenie możliwości przeliczania kar bez żadnych ograniczeń prowadzić może do wymierzania kar w wysokościach nieznanych ustawie, co jest rozwiązaniem wątpliwym, a ponadto przeliczenie na karę w surowszym wymiarze niż przewidziany w nowej ustawie nie respektuje prawa sprawcy przewidzianego w art. 15 ust. 1 zdanie trzecie Międzynarodowego Paktu Praw

¹⁸ Tak na gruncie art. 4 § 3 k.k. zob. np. J. Lachowski [w:] *Kodeks...*, red. V. Konarska-Wrzošek, Warszawa 2016, s. 61.

Obywatelskich i Politycznych ratyfikowanego przez Polskę do skorzystania z kary łagodniejszej przewidzianej w nowej ustawie¹⁹. Mając na uwadze powyższe oraz to, że w Kodeksie karnym skarbowym nie ma typów przestępstw, które nie byłyby zagrożone karą grzywny możliwą do orzeczenia wobec sprawcy także wtedy, gdy sankcja przewiduje do wyboru oprócz niej również karę pozbawienia wolności oraz możliwość orzeczenia tych dwóch kar łącznie (typowe dla Kodeksu karnego skarbowego są tak ukształtowane sankcje alternatywno-kumulatywne) – należy przyjąć, że nie ma podstaw do tego, aby dopuszczać nielimitowane wymiary kary grzywny na podstawie przepisu art. 2 § 5 k.k.s. niezajdujące oparcia ani w sankcjach Kodeksu karnego skarbowego, ani w jego przepisach obligujących do nadzwyczajnie obostrzonego wymiaru kary obowiązujących w czasie popełnienia czynu zabronionego, ani w przepisach nowej ustawy. **Dlatego uzasadnione wydaje się przyjęcie, że wymiar kary grzywny orzeczony na skutek przeliczenia kary pozbawienia wolności zgodnie z art. 2 § 5 k.k.s. nie może przekroczyć maksymalnej liczby stawek dziennych przewidzianej za dany czyn w nowej ustawie z ewentualnym jej nadzwyczajnym obostrzeniem, jeśli wobec sprawcy instytucja nadzwyczajnego obostrzenia kary była zastosowana.** Jeżeli wobec sprawcy prawomocnie orzeczono kumulatywnie karę pozbawienia wolności i grzywnę, przeliczeniu na karę grzywny będzie podlegała tylko kara pozbawienia wolności. W rezultacie sprawca ukarany prawomocnie za przestępstwo skarbowe także kumulatywną grzywną będzie musiał uiścić dwie grzywny, tj. jedną powstałą z przeliczenia kary pozbawienia wolności na karę grzywny oraz drugą, która była orzeczona łącznie z karą pozbawienia wolności. Takie rozwiązanie czyni zadość unormowaniom intertemporalnym z art. 2 § 5 k.k.s., prowadzi do wymierzenia kary grzywny w rozmiarach znanych ustawie karnej skarbowej, nie uprzywilejowuje nadmiernie sprawcy, który zasłużył sobie na dość surowy wymiar kary, a jednocześnie respektuje jego prawo do skorzystania z kary łagodniejszej, przewidzianej na gruncie zmienionego ustawodawstwa.

¹⁹ Zob. S. Żółtek [w:] *Kodeks karny. Część ogólna*, t. 1, *Komentarz do art. 1–31*, red. M. Królikowski, R. Zawłocki, Warszawa 2015, s. 213.

12. **Zatarcie skazania lub ukarania z powodu zmiany ustawy.** Skutek w postaci zatarcia skazania lub ukarania z mocy samego prawa (a więc bez konieczności ubiegania się o nie) następuje w sytuacji, gdy w świetle nowej ustawy czyn zabroniony objęty orzeczeniem nie jest już zabroniony pod groźbą kary. Przepis art. 2 § 6 k.k.s. przewiduje zatarcie skazania za przestępstwo skarbowe, a także uznanie za niebyłe ukarania za wykroczenie skarbowe w przypadku, gdy czyn, za który sprawca został prawomocnie skazany lub ukarany, **został całkowicie zdepenalizowany**, tzn. nie jest już w ogóle czynem zabronionym pod groźbą kary, i to nie tylko przez Kodeks karny skarbowy, lecz także przez przepisy powszechnego prawa karnego lub powszechnego prawa wykroczeń²⁰. Chodzi o skazania za czyny, które w aktualnym stanie prawnym nie są już bezprawiem karnym i zmieniły swój status na zachowania o charakterze legalnym. Nie dają podstaw do zatarcia skazania kontrawencyjonalizacja danego typu zachowania, czyli zmiana dotychczasowego statusu z przestępstwa skarbowego na wykroczenie skarbowe. Podobnie nie uzasadnia zatarcia skazania w odniesieniu do art. 2 § 6 k.k.s. sytuacja, gdy w następstwie wyroku Trybunału Konstytucyjnego doszło do wyeliminowania z obrotu prawnego jednego z przepisów będących podstawą skazania za przestępstwo skarbowe, a przypisany sprawcy czyn zabroniony wyczerpywał znamiona dwóch typów przestępstw spenalizowanych w Kodeksie karnym skarbowym, przy czym ten drugi przepis zachował swą moc, tak więc nie doszło do całkowitej depenalizacji czynu, za który sprawca został skazany²¹. Z przypadkami całkowitej depenalizacji mieliśmy do czynienia na dość szeroką skalę w grupie przestępstw i wykroczeń celnych oraz związanych z obrotem z zagranicą, a także w grupie przestępstw i wykroczeń dewizowych w związku z wejściem Polski do Unii Europejskiej 1.05.2004 r. i do wspólnego europejskiego rynku opartego na zasadach wolnego przepływu towarów, kapitału i ludzi. Podstawą do zatarcia ukarania była też całkowita rezygnacja z penalizacji nieumyślnego paserstwa celnego

²⁰ Tak też L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks...*, 2016, s. 27; odmiennie T. Grzegorzczak, który zdaje się uważać, że wystarczy depenalizacja w obszarze prawa karnego skarbowego, zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 111.

²¹ Por. postanowienie SN z 6.11.2006 r., V KK 244/06, OSNwSK 2006, poz. 2091.

(zob. uchylony art. 86 § 5 k.k.s.), zrealizowana postanowieniami ustawy nowelizującej Kodeks karny skarbowy z 28.07.2005 r.²²

Zatarcie skazania oznacza uznanie go za niebyłe i sprawia, że wpis o skazaniu usuwa się z Krajowego Rejestru Karnego, a osoba *de facto* karana uchodzi za osobę niekaraną (zob. art. 106 k.k. w zw. z art. 20 § 1 k.k.s.). W przypadku wykroczeń skarbowych zatarcie ukarania również powoduje, że uznaje się je za niebyłe, a jego sprawcę za niekaranego (art. 2 § 6 k.k.s.) z tą różnicą, że z uwagi na nieodnotowywanie ukarania za wykroczenie skarbowe w Krajowym Rejestrze Karnym nie ma potrzeby podejmowania czynności usuwania z niego wpisu. Powodowanie skutku w postaci zatarcia skazania lub ukarania oznacza również, że nie wdraża się do wykonania orzeczonych prawomocnie kar i innych środków penalnych, a w razie gdy ustawa depenalizująca osądzony czyn karny skarbowy weszła w życie w trakcie wykonywania orzeczonych kar i/lub środków – należy przerwać ich wykonywanie i umorzyć postępowanie wykonawcze (zob. art. 15 § 1 k.k.w. w zw. z art. 178 § 1 k.k.s.).

Art. 3. [Miejsce popełnienia czynu zabronionego]

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

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

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

²² Dz.U. Nr 178, poz. 1479.

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

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

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

1. **Definicja miejsca popełnienia czynu zabronionego.** Przepis art. 3 § 1 k.k.s. określa miejsce popełnienia czynu karnego skarbowego – podobnie jak art. 6 § 2 k.k. i art. 4 § 2 k.w. – **według zasady wsędobylstwa (wielomiejscowości)**, czyli uznając za nie zarówno miejsce (lokalizację), gdzie sprawca zachował się w sposób naganny (działał, choć nie powinien, lub zaniechał działania, do którego był zobowiązany), a przy przestępstwach materialnych również gdzie skutek należący do znamion czynu zabronionego nastąpił lub zgodnie z zamiarem sprawcy miał nastąpić. Wszystkie te lokalizacje mają równorzędne znaczenie prawnekarne. W praktyce wymiaru sprawiedliwości stawiany jest praktyczny problem określenia miejsca popełnienia czynów zabronionych ciągłych, a także trwałych. **Odnosnie do przestępstw i wykroczeń ciągłych**, o których mowa w art. 6 § 2 k.k.s., dominujący jest pogląd, że jeśli poszczególne zachowania składające się na czyn ciągły są popełniane w różnych miejscach, to miejscem popełnienia danego przestępstwa lub wykroczenia ciągłego **jest każde z miejsc**, w których realizowane były składające się nań zachowania. Podobnie wiele

miejsc popełnienia może mieć **przestępstwo lub wykroczenie trwałe**, jeśli trwałe działanie lub zaniechanie sprawcy było realizowane w różnych lokalizacjach²³. Takie wielomiejscowe ujęcie miejsca popełnienia czynu zabronionego sprawia, że sprawcy czynu zabronionego trudniej jest uniknąć odpowiedzialności karnej, a ponadto zapewnia ono kompetencję polskich organów ścigania i wymiaru sprawiedliwości, ilekroć dany czyn zabroniony ma związek z naszym terytorium lub z położeniem polskiego statku wodnego lub powietrznego. Z drugiej strony uznawanie za miejsce popełnienia czynu zabronionego kilku różnych miejsc (w ramach naszego kraju lub w kraju i za granicą) sprawia, że kompetencje do ścigania i jurysdykcji w danej sprawie mogą się nakładać. W myśl postanowień art. 31 § 3 k.p.k., do którego odpowiedniego stosowania odsyła art. 113 § 1 k.k.s. – jeżeli przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe zostało popełnione w okręgu kilku sądów, właściwy jest ten sąd, w którego okręgu najpierw wszczęto postępowanie przygotowawcze (tzw. zasada wyprzedzenia). Natomiast w przypadku nakładania się jurysdykcji różnych państw sprawca może być za ten sam czyn zabroniony pociągany do odpowiedzialności w każdym z tych państw, choć przepis art. 114 k.k. recypowany przez art. 20 § 2 k.k.s. stoi na przeszkodzie podwójnemu, efektywnemu ponoszeniu penalnych konsekwencji za ten sam czyn zabroniony osądzony w różnych państwach.

2. **Zasada terytorialności jako podstawa stosowania Kodeksu karnego skarbowego i polskiej jurysdykcji.** Zasada terytorialności, która została sformułowana w art. 3 § 2 k.k.s., jest podstawową zasadą, będącą wyrazem naszej suwerenności, która upoważnia do stosowania przepisów Kodeksu karnego skarbowego i pociągania do odpowiedzialności karnej skarbowej przez polskie sądy – każdego (zarówno obywatela polskiego, jak i cudzoziemca), kto popełnił czyn zabroniony przez Kodeks karny skarbowy na naszym terytorium, jak również gdy to uczynił na polskim statku wodnym lub powietrznym, chyba że Kodeks

²³ Rozważania na ten temat z powołaniem na poglądy przedstawicieli doktryny prawa karnego zob. M. Nawrocki, *Miejsce popełnienia czynu zabronionego*, Warszawa 2016, s. 85–92.

karny skarbowy stanowi inaczej, co należy rozumieć jako kodeksową możliwość rozszerzenia tej jurysdykcji poza granice wytyczone zasadą terytorialności, jak i możliwość ustanawiania wyjątków od tej zasady. Popęlnienie czynu zabronionego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oznacza jego popełnienie na polskim obszarze lądowym lub na polskich wodach wewnętrznych, na polskim morzu terytorialnym wynoszącym 12 mil morskich w głąb, licząc od linii podstawowej, a także pod powierzchnią polskiego terytorium we wnętrzu ziemi (np. w jaskiniach, kopalniach, w metrze), jak również w przestrzeni powietrznej nad nim sięgającej do granic eksterytorialnej przestrzeni kosmicznej²⁴. Zgodnie z postanowieniem art. 53 § 9 k.k.s. działanie zasady terytorialności rozciąga się również na czyny popełnione w wyłącznej strefie ekonomicznej, znajdującej się poza morzem terytorialnym, w której 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. Działanie polskiego Kodeksu karnego skarbowego i polskiej jurysdykcji zostało rozciągnięte na sprawców czynów karnych skarbowych popełnionych na pokładach polskich statków wodnych, czyli takich, które pływają pod polską banderą, na stałych polskich platformach umieszczonych na szelfie kontynentalnym (zob. art. 53 § 10 k.k.s.), na pokładach polskich statków powietrznych, czyli takich, które są zarejestrowane w naszym kraju – bez względu na miejsce, w jakim się znajdowały w czasie popełnienia czynu zabronionego na ich pokładzie.

- 3. Immunitety zakrajowości stanowiące wyjątki od zasady terytorialności.** Pomimo popełnienia czynu karnego skarbowego na terytorium RP lub na polskim statku wodnym lub powietrznym stosowanie naszego Kodeksu karnego skarbowego i pociąganie do odpowiedzialności w naszym kraju jest wyłączone, jeśli sprawca przestępstwa lub wykroczenia skarbowego korzysta z mocy ustawy, umowy lub powszechnie uznanych zwyczajów międzynarodowych z immunitetu dyploma-

²⁴ Por. art. 1–3 i 6 ustawy z 12.10.1990 r. o ochronie granicy państwowej (Dz.U. z 2019 r. poz. 1776).

tycznego lub konsularnego (zob. art. 578–579 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Sprawca korzystający z jednego z tych immunitetów może być jedynie uznany przez nasze władze za osobę niepożądaną w naszym kraju (*persona non grata*) i wezwany do opuszczenia Polski w ciągu oznaczonego czasu. Jeśli tak zdecydują władze państwa wysyłającego, sprawca korzystający u nas z immunitetu może zostać pociągnięty w swoim kraju do odpowiedzialności za ten czyn zabroniony. Zdążyć się jednak może, że państwo wysyłające zrzeknie się immunitetu w stosunku do swojego przedstawiciela, wówczas nie będzie przeszkód do pociągnięcia go do odpowiedzialności karnej skarbowej w Polsce (zob. art. 580 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.).

- 4. Możliwość pociągnięcia do odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe popełnione za granicą.** Kodeks karny skarbowy w dość wąskim zakresie przewiduje możliwość pociągania do odpowiedzialności karnej skarbowej w Polsce za czyny zabronione popełnione za granicą. Są cztery takie przypadki, przy czym trzy z nich dotyczą wyłącznie możliwości pociągania do odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe, a tylko jeden z nich dotyczy również wykroczeń skarbowych (art. 3 § 4 k.k.s.). **Pierwszy przypadek został zadekretowany w art. 3 § 3 k.k.s.** i dotyczy on popełnienia za granicą przez obywatela lub cudzoziemca przestępstwa skarbowego skierowanego przeciwko istotnym interesom finansowym państwa polskiego. Przepisy naszego Kodeksu karnego skarbowego i jurysdykcję polskich sądów stosuje się wówczas niezależnie od przepisów obowiązujących w miejscu popełnienia przestępstwa (tzw. zasada przedmiotowa obostrzona – ochronna bezwzględna). Dotyczy ona przestępstw skarbowych popełnionych gdziekolwiek za granicą (a więc w obszarze właściwości jurysdykcyjnej innych państw lub na obszarach eksterytorialnych) wymierzonych przeciwko istotnym interesom finansowym naszego państwa. Definicja tej kategorii przestępstw została sformułowana w art. 53 § 11 k.k.s. Są to takie przestępstwa skarbowe, które zagrażają Skarbowi Państwa powstaniem uszczerbku finansowego w wysokości co najmniej dziesięciokrotności wielkiej wartości, czyli mając na uwadze definicję zawartą w art. 53 § 16 k.k.s., **uszczerbkiem przekraczającym minimalne miesięczne wynagrodzenie 10 tys. razy.** Mając na względzie minimal-

ne miesięczne wynagrodzenie, które w 2021 r. wynosi 2800 zł, będą to przestępstwa zagrażające fiskusowi państwa powstaniem uszczerbku przynajmniej w wysokości 28 mln zł. **Drugi przypadek został określony w dodanym art. 3 § 3a k.k.s.** Dotyczy on przestępstw skarbowych z grupy podatkowych i związanych z dotacjami lub subwencjami oraz z grupy celnych i związanych z obrotem z zagranicą towarami lub usługami, popełnionych za granicą przez obywatela polskiego, skierowanych przeciwko interesom finansowym Unii Europejskiej. Ta zasada rozszerzająca stosowanie naszego Kodeksu karnego skarbowego i naszą jurysdykcję ma również charakter ochronny obostrzony, gdyż stanowi podstawę pociągania do odpowiedzialności niezależnie od przepisów obowiązujących w miejscu popełnienia przestępstwa skarbowego. Należy w tym miejscu podkreślić, że ochrona prawnokarna przed czynami godzącymi w interesy finansowe Unii Europejskiej jest przewidziana bez względu na skalę (wartość finansową) ich zagrożenia, chyba że ona ma wpływ na kwalifikację prawną czynu jako przestępstwa, a nie wykroczenia. **Trzeci przypadek określa dodany art. 3 § 5 k.k.s.** Przewiduje on jurysdykcję krajową polską na podstawie przepisów Kodeksu karnego skarbowego zarówno dla obywateli polskich, jak i cudzoziemców, którzy przebywając na terytorium Polski, nakłaniają (czyli wzbudzają zamiar) lub udzielają pomocy (czyli ułatwiają) do popełnienia za granicą przestępstwa skarbowego skierowanego przeciwko interesom finansowym Unii Europejskiej, należącego do grupy przestępstw podatkowych lub związanych z dotacjami lub subwencjami, albo do grupy przestępstw celnych lub związanych z obrotem z zagranicą towarami czy też usługami. **Czwarty przypadek jest wskazany w art. 3 § 4 k.k.s.** Jako jedyny dotyczy on zarówno przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych. Przewiduje pociąganie do odpowiedzialności karnej skarbowej na podstawie Kodeksu karnego skarbowego przed polskimi organami wymiaru sprawiedliwości w razie popełnienia za granicą przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych z grupy celnych lub związanych z obrotem z zagranicą towarami lub usługami oraz taksatywnie wymienionych wykroczeń dewizowych (z art. 106e, 106f i 106h k.k.s.), jeśli zostały one ujawnione za granicą w wyniku przeprowadzanych tam czynności kontrolnych przez polski organ celny lub inny organ do tego uprawniony na podstawie umów międzyna-

rodowych. Oznacza to, że upoważnienie do dokonywania kontroli za granicą sprzężone zostało z prawem do jurysdykcji według polskiego prawa realizowanej przez polskie organy wymiaru sprawiedliwości w razie ujawnienia naruszeń prawa w postaci określonych przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych. Uregulowanie to ma przede wszystkim wymiar praktyczny i pozwala na dokonywanie kontroli celnych i dewizowych bez wstrzymywania płynności ruchu na granicy. **A *contrario* należy przyjąć**, że w razie popełnienia tych przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych za granicą (np. na obcym promie będącym poza polskim morzem terytorialnym i wyłączną strefą ekonomiczną) polskie organy, jeśli nie zostały upoważnione do dokonywania kontroli i ujawniania czynów karnych skarbowych na podstawie umowy międzynarodowej (dwustronnej lub wielostronnej), nie mogą tego czynić, a w konsekwencji nie mogą stosować polskiego Kodeksu karnego skarbowego i sprawować jurysdykcji w tych sprawach. Byłyby to działania bezprawne.

Art. 4. [Umyślność i nieumyślność]

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

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

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

- 1. Wymogi dotyczące strony podmiotowej.** Na każde przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe składa się zespół ustawowych znamion charakterystycznych dla danego typu zachowania naganego, przy czym wyróżnić można wśród nich znamiona dotyczące strony przedmiotowej (wskazanie nagannej czynności wykonawczej, niekiedy skutku oraz innych istotnych okoliczności czynu) oraz znamiona

dotyczące **strony podmiotowej**, czyli **stosunku psychicznego sprawcy do popełnianego czynu**, który może się cechować **umyślnością lub nieumyślnością**. Przepis art. 4 § 1 k.k.s. ustanawia ogólną zasadę dotyczącą wymogów w zakresie strony podmiotowej przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, wskazując, że **obie te kategorie czynów mogą być – z reguły – popełnione umyślnie**. Niekiedy dla bytu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego wystarczy, że dana osoba zrealizuje nieumyślnie jego znamiona przedmiotowe, co jednak musi być wyraźnie postanowione w kodeksie. **Ogólne wskazanie w art. 4 § 1 k.k.s., że – co do zasady – przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe można popełnić umyślnie, zwalnia ustawodawcę od każdorazowego określania przy ustawowym opisie czynu zabronionego ujętego w części szczególnej tytułu I kodeksu wymogów co do jego strony podmiotowej**. Robi to tylko wtedy, gdy chce tę umyślną stronę podmiotową doprecyzować, np. poprzez wskazanie celu zachowania nagannego podjętego przez sprawcę (*dolus directus coloratus*, zob. np. art. 55 k.k.s.). Dlatego w ustawowych opisach umyślnych typów przestępstw i wykroczeń skarbowych na ogół nie ma zawartej charakterystyki strony podmiotowej. **Inaczej jest przy penalizacji zachowań nieumyślnych. W tym przypadku przepis art. 4 § 1 k.k.s. obliuguje do tego, aby wymóg nieumyślności był w kodeksie postanowiony (wyraźnie zaznaczony)**. W tym miejscu podkreślić należy, że Kodeks karny skarbowy (w przeciwieństwie do ustawy karnej skarbowej z 1971 r.) wyjątkowo rzadko penalizuje zachowania nieumyślne. Obecnie nieumyślnie można dopuścić się tylko paserstwa akcyzowego (art. 65 § 2 k.k.s.) i paserstwa celnego (art. 91 § 2 k.k.s.) oraz z umyślno-hybrydalnej strony podmiotowej (hybrydalnej, czyli umyślnie lub nieumyślnie) czterech typów wykroczeń polegających na niedopełnieniu obowiązków nadzoru i dopuszczeniu, chociażby nieumyślnie, do popełnienia czynu zabronionego (art. 84, 96, 106f i 111 k.k.s.).

2. **Charakterystyka umyślnej strony podmiotowej.** Zawiera ją art. 4 § 2 k.k.s., wskazując, że cechuje ją zamiar popełnienia czynu zabronionego. Jednocześnie przepis ten określa dwie podstawowe formy umyślności: **zamiar bezpośredni**, gdy sprawca chce popełnić czyn zabroniony, i **zamiar ewentualny**, gdy sprawca nie ma wprost takiej intencji, ale

przewiduje możliwość popełnienia czynu zabronionego i się na tę możliwość godzi (tj. akceptuje możliwy fakt zachowania się w sposób, jaki został określony w Kodeksie karnym skarbowym). Zarówno zamiar bezpośredni, jak i zamiar ewentualny bazują zatem na świadomości możliwości popełnienia czynu zabronionego, przy czym przy zamiarze bezpośrednim sprawca ma wyraźną wolę jego popełnienia, a przy zamiarze ewentualnym takiej woli nie ma, lecz towarzyszy mu stan psychiczny godzenia się z taką ewentualnością. Zaznaczyć w tym miejscu należy, że zamiar ewentualny nigdy nie występuje samodzielnie, a towarzyszy zawsze jakiemuś zamiarowi bezpośredniemu, nawet irrelevantnemu prawnokarnie²⁵. **Istnienie zamiaru popełnienia czynu zabronionego i jego konkretna forma musi być sprawcy udowodniona.** Nie można go wywodzić automatycznie z samego faktu zrealizowania przedmiotowych znamion czynu zabronionego ani go domniemywać, na co wielokrotnie zwracał uwagę Sąd Najwyższy. Umyślność i jej postać musi być udowodniona, choćby na podstawie dowodów pośrednich, w drodze logicznego rozumowania z całokształtu zebranego materiału dowodowego²⁶.

3. **Charakterystyka nieumyślnej strony podmiotowej.** Podstawowa cecha nieumyślności, a jednocześnie czynnik odróżniający nieumyślność od umyślności, **to brak zamiaru popełnienia czynu o znamionach czynu zabronionego.** Pomimo braku takiego zamiaru sprawca popełnia jednak czyn zabroniony (czyn taki jest zatem obiektywnym faktem) na skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach. Drugą cechą nieumyślności jest zatem **niezachowanie przez sprawcę wymaganej od niego w danych okolicznościach (sytuacji) ostrożności.** W przypadku czynów karnych skarbowych będzie chodziło o niezachowanie ostrożności przy prowadzeniu różnego typu działalności gospodarczej, aktywności zawodowej, zarobkowej itd., którą sprawca miał obowiązek zachować w świetle obowiązujących powszechnie przepisów lub z racji pełnionej funkcji. Nieumyśl-

²⁵ Tak trafnie SA w Krakowie w wyroku z 29.05.2014 r., II AKa 26/14, KZS 2014/7–8, poz. 63.

²⁶ Zob. np. postanowienie SN z 23.05.2002 r., V KKN 426/00, OSNKW 2002/9–10, poz. 81.

ność może mieć dwie formy: świadomą i nieświadomą. **Nieumyślność świadoma** to taka, która łączy się z przewidywaniem możliwości popełnienia czynu zabronionego, co jednak nie było dostatecznym czynnikiem dochowania wymaganej, należytej ostrożności przy realizacji zachowania określonego typu. **Nieumyślność nieświadoma** to taka, przy której nie ma świadomości możliwości popełnienia czynu zabronionego, choć sprawca mógł to przewidzieć. Mógł przewidzieć, a nie przewidział, choć gdyby zachował wymaganą ostrożność, to zyskałby świadomość możliwości popełnienia czynu zabronionego, co mogłoby wywołać odpowiednią refleksję i powstrzymać go od danego typu zachowania naganego. Dochowanie ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, a mimo to wyczerpanie przedmiotowych znamion czynu zabronionego dekompletuje wymagane ustawowe znamiona czynu zabronionego i sprawia, że nie ma on cech przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, co stanowi ujemną przesłankę procesową stojącą na przeszkodzie wszczęciu postępowania karnego skarbowego, natomiast po jego wszczęciu musi prowadzić do umorzenia tego postępowania²⁷.

Warto zaznaczyć, że **prawo karne skarbowe nie zna konstrukcji tzw. kombinowanej (mieszanej) strony podmiotowej**, gdyż nie zna kategorii przestępstw kwalifikowanych przez nieumyślne następstwa.

Art. 5. [Wiek nieletniego a kara]

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

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

²⁷ Zob. art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

1. **Minimalny wiek wymagany dla ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej.** Za czyny karne skarbowe spenalizowane w Kodeksie karnym skarbowym odpowiedzialność karną skarbową na podstawie tego kodeksu mogą ponosić **tylko osoby fizyczne, i to takie, które w czasie ich popełnienia miały ukończone lat 17.** Granica wiekowa przyjęta na gruncie Kodeksu karnego skarbowego pokrywa się z granicą wieku ponoszenia odpowiedzialności karnej przyjętej w art. 10 § 1 k.k. i w art. 8 k.w. **W zakresie wymagań co do minimalnego wieku** pozwalającego na pociągnięcie sprawcy czynu karnego skarbowego do odpowiedzialności na zasadach przewidzianych w Kodeksie karnym skarbowym **nie przewidziano żadnych wyjątków** (inaczej niż w Kodeksie karnym). Oznacza to, że mimo iż Kodeks karny skarbowy zna kategorię nieletniego sprawcy (zob. art. 12 § 3 k.k.s.), to na zasadach przewidzianych w tym kodeksie nigdy nie może odpowiadać sprawca czynu karnego skarbowego, który w czasie jego popełnienia nie miał ukończonych lat 17. Przyjęcie takiego rozwiązania jest w pełni uzasadnione, gdyż przestępstwa i wykroczenia skarbowe w większości typów nie należą do zachowań nagannych z grupy *mala per se* (stanowiących zło samo w sobie „zawsze i wszędzie”), lecz do grupy *mala prohibita*, zakazanych lub nakazanych pod groźbą kary z uwagi na określony interes finansowy podmiotów publicznoprawnych (zakaz szkodenia, który nie ma odpowiedniego zakotwiczenia w systemie wartości i normach moralnych upowszechnionych wśród społeczeństwa). Trudno zatem wymagać od osób z racji bardzo młodego wieku niedojrzałych zarówno fizycznie, psychicznie, jak i moralnie oraz społecznie respektu dla norm finansowoprawnych, podobnie jak dla wymuszających go pod groźbą kary norm prawnokarnych. Poza tym karanie osób nieletnich (będących w istocie dziećmi) jest ze społecznego punktu widzenia zupełnie nieopłacalne. Nieodpowiedzialność karna skarbową osób nieletnich nie oznacza, że zachowaniom wypełniającym znamiona czynów zabronionych przez Kodeks karny skarbowy nie można przeciwdziałać. Otóż, **wobec zdemoralizowanych nieletnich, będących sprawcami czynów karnych skarbowych, można, jeśli zaistnieje potrzeba ingerencji w proces ich wychowania, zastosować środki wychowawcze, wychowawczo-lecznicze, a wobec sprawców czynów o randze przestępstw skarbowych, którzy są zdemoralizowani w wysokim**

stopniu, także środki poprawcze przewidziane w ustawie o postępowaniu w sprawach nieletnich z 26.10.1982 r.²⁸

2. **Możliwość potraktowania sprawców, którzy ukończyli lat 17, jak nieletnich.** Z uwagi na to, że w systemie polskiego prawa karnego wiek odpowiedzialności karnej został wyznaczony na lat 17, a więc rozpoczyna się w czasie, gdy sprawca w pozostałych obszarach naszego prawa ma jeszcze status dziecka, dlatego art. 5 § 2 k.k.s. – tak samo jak art. 10 § 4 k.k. – przewidział **możliwość** potraktowania sprawcy dopuszczającego się czynu karnego skarbowego w pierwszym roku dorosłości karnej jak nieletniego sprawcy. Możliwość ta dotyczy tylko sprawców, którzy dopuścili się przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, mając ukończone lat 17, a przed ukończeniem 18. roku życia, przy czym okoliczności związane z popełnieniem tego czynu oraz stopień rozwoju sprawcy, jego właściwości i warunki osobiste przemawiają przeciwko jego karaniu karami i środkami karnymi przewidzianymi w Kodeksie karnym skarbowym, a za zastąpieniem ich środkami właściwymi dla nieletnich. Okolicznościami uzasadniającymi rezygnację z karania sprawcy czynu karnego skarbowego, popełnionego między 17. a 18. rokiem życia, będą: spora infantylność sprawcy, przypadkowość popełnionego czynu, znajdowanie się pod silnym wpływem innych osób, podrzędna rola przy popełnieniu czynu zabronionego, wyjątkowa lub trudna do przezwyciężenia pokusa, bardzo pozytywna dotychczasowa postawa i stosunek do obowiązków szkolnych itd.²⁹ O rezygnacji ze stosowania kar i środków penalnych z powodu popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego i zastąpienia ich środkami wychowawczymi, leczniczymi lub poprawczymi przewidzianymi dla nieletnich decyduje – na zasadzie swobodnego uznania opartego na ustaleniach dotyczących czynu i właściwości młodego sprawcy – sąd karny orzekający w danej sprawie w wyroku skazującym, gdzie po przypisaniu sprawcy faktu popełnienia konkretnego czynu karnego skarbowego i winy, w punkcie dotyczącym kary

²⁸ Zob. art. 1–6, 10 i 12 u.p.s.n. Bliżej na ten temat zob. V. Konarska-Wrzošek [w:] P. Górecki, V. Konarska-Wrzošek, *Postępowanie w sprawach nieletnich. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 31–52 i 65–96 oraz 104–120.

²⁹ Por. postanowienie SN z 23.01.2007 r., IV KK 459/06, Prok. i Pr.-wkł. 2007/5, poz. 1.

w powołaniu na art. 5 § 2 k.k.s. postanawia, że zamiast kary orzeka określony środek wychowawczy, leczniczy lub środek poprawczy lub więcej środków (gdy ich kumulatywne zastosowanie jest celowe i nie wyklucza się wzajemnie). **Sąd w wyroku skazującym nie określa czasu trwania orzeczonych środków wychowawczych, leczniczych lub poprawczych. Ich wykonywanie ustaje z mocy prawa z chwilą ukończenia przez sprawcę 21 lat (zob. art. 73 § 1 *in fine* u.p.s.n.).**

Art. 6. [Jedność czynu]

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

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

- 1. Jedność czynu.** Na gruncie prawa karnego skarbowego – tak jak w obszarze całego polskiego prawa karnego – obowiązuje fundamentalna zasada wyrażona w art. 6 § 1 k.k.s., że **jeden czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe**, i to niezależnie od tego, ile przepisów Kodeksu karnego skarbowego dane zachowanie rzeczywiście wyczerpuje. Sformułowanie wskazanej zasady stoi na przeszkodzie mnożeniu bytów przez przyjmowanie fikcji, że sprawca dopuścił się dwóch lub więcej przestępstw skarbowych albo wykroczeń skarbowych, albo przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego z tego względu, że popełniony przez niego czyn może być zakwalifikowany z więcej niż jednego przepisu części szczególnej tytułu I Kodeksu karnego skarbowego. Oznacza to, że **w ramach poszczególnych działów prawa karnego materialnego**, tj. w prawie karnym powszechnym, w prawie karnym skarbowym, jak również w prawie wykroczeń, **niedopuszczalny jest tzw. idealny zbięczynów**, który jednak jest możliwy i dopuszczalny, gdy dany czyn zabroniony znajduje swoje odzwierciedlenie prawne nie tylko w jednym, lecz w róż-

nych działach prawa karnego materialnego (tj. gdy wykracza poza Kodeks karny skarbowy albo poza Kodeks wykroczeń – zob. art. 8 k.k.s. i art. 10 k.w.).

2. **Czyn ciągły.** W Kodeksie karnym skarbowym czyn ciągły został zdefiniowany w art. 6 § 2. Definicja ta dotyczy zarówno czynów mających status przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych. Początkowo definicja zawarta w Kodeksie karnym skarbowym była prawie taka sama jak definicja czynu ciągłego zawarta w art. 12 k.k. (oznaczonym obecnie jako art. 12 § 1 k.k.). Od czasu nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego z 28.07.2005 r. definicje te się dość znacznie od siebie różnią. Pojęcie i konstrukcja czynu ciągłego stanowi jedną z postaci prawnej jedności czynu, która bazuje na fikcji prawnej, że dwa lub więcej zachowań rzeczywiście podjętych przez sprawcę stanowi jeden czyn zabroniony w świetle prawa. Jest kilka warunków, które muszą zostać spełnione, aby dwa lub więcej zachowań stanowiło jeden czyn – czyn ciągły. **Warunkiem podstawowym czynu ciągłego jest tożsamość sprawcy.**

Warunek drugi to **bliskość czasowa** zachodząca między poszczególnymi nagannymi zachowaniami. Ustawa generalnie wymaga, aby były to **krótkie odstępy czasu**. Jednak przy czynach karnych skarbowych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej (zob. definicje tego typu czynów w art. 53 § 27 i 28 k.k.s.) dodatkowo wskazuje się, że za krótkie odstępy czasu należy uważać okres do 6 miesięcy. Wskazane, ustawowe określenie bliskości czasowej jest niejednoznaczne, a jej dookreślenie przy czynach polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej wcale nie ułatwia dokonania wykładni warunku krótkich odstępów czasu. W doktrynie i orzecznictwie nie ma jednolitości poglądów co do tego, jakie odstępy czasu między zachowaniami nagannymi sprawcy mogą uchodzić za krótkie. Jedni wskazują, że to kilka lub co najwyżej kilkanaście dni³⁰, a jeszcze inni, że to może

³⁰ Tak np. P. Kardas [w:] *Kodeks karny. Część ogólna*, t. 1, *Komentarz do art. 1–52*, red. W. Wróbel, A. Zoll, Warszawa 2016, s. 233, inni, że to także kilka tygodni

być miesiąc³¹, kilka miesięcy, nie więcej jednak niż kwartał³² albo nie więcej niż 6 miesięcy³³. Mając na uwadze, że ogólny warunek w postaci krótkich odstępów czasu między zachowaniami sprawcy niezbędny dla przyjęcia konstrukcji czynu ciągłego został wydłużony w Kodeksie karnym skarbowym maksymalnie do 6 miesięcy tylko w przypadku dopuszczania się czynów zabronionych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej – należy przyjąć, że w przypadku wszystkich pozostałych czynów karnych skarbowych „krótkie odstępy czasu” to okresy co najmniej o miesiąc, a nawet więcej, krótsze niż 6 miesięcy. O ile miesięcy krótsze? W doktrynie prawa karnego dominujący jest pogląd, że **za krótkie odstępy czasu można uznać zarówno dzień, kilka lub kilkanaście dni, a także kilka tygodni**. Biorąc pod uwagę to uzasadnione odczucie większości autorów poddających analizie ten problem oraz konieczność zapewnienia jednolitości wykładni tych samych pojęć w obszarze całego systemu prawa karnego – można zasadnie przyjąć, że „krótkie odstępy czasu” to takie, które nie przekraczają kilku tygodni, tj. 9 tygodni (co w przeliczeniu na miesiące będzie wynosić co najwyżej niewiele ponad 2 miesiące).

Krótkie odstępy czasu, o których mowa w art. 6 § 2 k.k.s., **to wymóg istnienia więzi czasowej między poszczególnymi następującymi po sobie zachowaniami**, składającymi się na czyn ciągły, **nie zaś więzi zachodzącej między pierwszym a ostatnim zachowaniem** wchodzącym w skład danego ciągu zachowań³⁴.

Z uwagi na to, że art. 6 § 2 k.k.s. dekretuje, że za krótkie odstępy czasu przy czynach zabronionych **polegających na uszczupleniu** lub na-

(tak np. A. Marek, *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 60; P. Kardas [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, LEX 2012; J. Lachowski [w:] *Kodeks...*, red. V. Konarska-Wrzosek, Warszawa 2016, s. 98).

³¹ Tak np. J. Lachowski [w:] *Kodeks...*, red. V. Konarska-Wrzosek, 2020, s. 104; por. też Ł. Pohl, *Prawo karne. Wykład części ogólnej*, Warszawa 2012, s. 236.

³² Tak np. T. Bojarski [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. T. Bojarski, Warszawa 2016, s. 90.

³³ Tak np. SA w Katowicach w wyroku z 8.12.2010 r., II AKa 192/10, KZS 2011/5, poz. 62.

³⁴ Tak trafnie SN w postanowieniu z 20.03.2013 r., III KK 409/12, LEX nr 1303274.

rażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej należy uważać okres do 6 miesięcy – czego nie można rozciągać na innego typu czyny – trzeba bacznie zwracać uwagę, aby nie utożsamiać z nimi czynów, „w związku z którymi nastąpiło uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej”, o jakich mowa np. w art. 17 § 1 pkt 1 czy też w art. 36 § 2 k.k.s. Trzeba natomiast mieć na względzie treść art. 53 § 29 k.k.s., z której wynika, „że za czyny polegające na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej należy uznać nie tylko te, w których typizacji użyto określeń: «uszczupła» lub «naraża na uszczuplenie», ale także inne, w których takie określenia wprawdzie nie występują, jednak występują inne określenia wymienione w katalogu określeń zawartym w art. 53 § 29 KKS”³⁵.

Trzeci warunek uznania dwóch lub więcej zachowań za jeden czyn ciągły to podjęcie ich przez danego sprawcę w wykonaniu tego samego zamiaru lub z wykorzystaniem takiej samej sposobności. Podejmowanie dwóch lub więcej zachowań w wykonaniu **tego samego zamiaru** oznacza w istocie **popelnianie przestępstwa „na raty”**. Sprawca musi bowiem zachowywać się nagannie, realizując **ten sam zamiar, a nie taki sam zamiar**³⁶. Z taką sytuacją będziemy mieć do czynienia, gdy sprawca miał z góry powzięty zamiar naruszania określonych norm prawa karnego skarbowego i godzenia w to samo dobro prawne więcej razy, a nie tylko jeden raz, jak też wtedy, gdy sprawca dopuszczał się kolejnych czynów z odnawiającym się tym samym zamiarem, który wcześniej porzucał³⁷.

Wykorzystanie takiej samej sposobności jako warunek ciągłości czynu oznacza powielanie analogicznych zachowań nagannych z wykorzystaniem takiej samej nadarzającej się okazji lub sprzyjających warunków czy okoliczności.

³⁵ Za: L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks...*, 2016, s. 39–40.

³⁶ Akcentuje tę różnicę w zakresie wymaganych przesłanek też SN w wyroku z 30.12.2019 r., IV KK 472/19, LEX nr 2805056.

³⁷ Podobnie T. Grzegorzczuk, *Kodeks...*, 2006, s. 122; częściowo inaczej L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks...*, 2016, s. 37–38.

Choć przepis art. 6 § 2 k.k.s. wyraźnie tego nie wysławia, przyjmując należy, że konstrukcją czynu ciągłego **mogą być objęte tylko jednorodne zachowania naganne**, przy czym nie stoi na przeszkodzie fakt dopuszczenia się ich w różnych formach stadialnych, jak też to, że jedne z zachowań będą wyczerpywać znamiona przestępstwa, a inne wykroczenia danego typu³⁸. Przy powtarzaniu w krótkich odstępach czasu jednorodnych zachowań nagannych przyjmuje się, że sprawca popełnia jeden czyn, na który składa się suma zrealizowanych zachowań jednostkowych. Takie sumaryczne ocenianie czynu ciągłego sprawia, że często czyn ciągły przedstawia się podmiotom oceniającym jako nowa socjologiczna i normatywna jakość. Z takimi sytuacjami mamy do czynienia wyjątkowo często na gruncie Kodeksu karnego skarbowego, gdzie wiele typów zachowań nagannych jest rozwarstwianych na przestępstwa w typie podstawowym, przestępstwa w typie uprzywilejowanym i na wykroczenia z uwagi na wartość przedmiotu czynu lub kwotę uszczuplonej albo narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Sprawca, który np. popełnił co najmniej dwa wykroczenia skarbowe, działając czynem ciągłym, gdy w sumie uszczupli należny podatek na poziomie przekraczającym tzw. ustawowy próg – odpowie za przestępstwo skarbowe, a nie za czyn o randze wykroczenia³⁹.

Wymiar kary za przestępstwo lub wykroczenie ciągle odbywa się na podstawie sankcji przepisu, pod który dany czyn ciągły jako pewna całość jest subsumowany. Wybór rodzaju kary i jej wysokości oraz innych środków penalnych dokonywany jest z zastosowaniem ogólnych i szczególnych dyrektyw wymiaru kary, jednak przy uwzględnieniu zamiaru i faktu powielania zachowań nagannych oraz sumy wyrządzonych szkód w budżetach chronionych przez Kodeks karny skarbowy podmiotów publicznoprawnych.

Prawomocne skazanie za przestępstwo lub wykroczenie ciągle stwarza stan powagi rzeczy osądzonej co do wszystkich czynów częst-

³⁸ Tak też A. Marek, *Kodeks...*, s. 59.

³⁹ V. Konarska-Wrzošek [w:] V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2013, s. 98.

kowych popełnionych w okresie objętym wyrokiem skazującym. To oznacza, że sprawca nie może być w przyszłości dodatkowo pociągnięty do odpowiedzialności karnej skarbowej za czyn z osądzonego okresu, który wcześniej nie został ujawniony⁴⁰, nawet gdyby to miało wpłynąć na zmianę kwalifikacji prawnej czynu ciągłego sprawcy⁴¹. Wskazać jednak należy na trafność poglądu wyrażanego wielokrotnie przez Sąd Najwyższy, że: „Zachowanie osoby, która nie posiadając koncesji na prowadzenie kasyna podejmuje działanie w postaci urządzania gry na automatach w różnych miejscach (miejscowościach, lokalach) i utrzymuje taki stan, stanowi każdorazowo – od strony prawnokarnej – inny czyn, podjęty z zamiarem naruszenia przepisów w każdym z tych miejsc⁴². W konsekwencji Sąd Najwyższy zasadnie przyjmuje, że: „Uprzednie prawomocne skazanie za przestępstwo z art. 107 § 1 k.k.s., popełnione w innym miejscu, w warunkach czynu ciągłego (art. 6 § 2 k.k.s.), w którym czas jego popełnienia obejmuje czasokres popełnienia czynu z art. 107 § 1 k.k.s., co do którego toczy się jeszcze postępowanie karne skarbowe, nie stanowi w tym późniejszym procesie przeszkody procesowej w postaci powagi rzeczy osądzonej, albowiem nie jest spełniony warunek tożsamości czynów⁴³”.

Art. 7. [Kumulatywny zbieg przepisów]

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

⁴⁰ Tak też SN w wyroku z 11.06.2019 r., III KK 196/18, LEX nr 2687818.

⁴¹ A. Marek, *Kodeks...*, s. 50.

⁴² Wyrok SN z 15.11.2018 r., V KK 278/18, LEX nr 2591510.

⁴³ Tak SN w wyrokach: z 15.01. 2020 r., III KK 272/19, LEX nr 2805044; z 29.01.2019 r., V KK 478/18, LEX nr 2621055; z 4.04.2019 r., IV KK 359/18, LEX nr 2657468; z 9.05.2019 r., III KK 84/18, LEX nr 2692164; z 5.06.2019 r., III KK 307/18, LEX nr 2683431; z 26.06.2019 r., III KK 359/18, LEX nr 2691637; z 19.09.2018 r., V KK 415/18, OSNK 2018/10, poz. 71, co do którego uwagi częściowo krytyczne wyrazili Ł. Juszczak i J. Kluzy, *Problematyka tożsamości i wielości czynów w odniesieniu do przestępstwa nielegalnego urządzania gier hazardowych na automatach*, Prok. i Pr. 2019/10, s. 81–92.

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

1. **Rzeczywisty zbieg przepisów Kodeksu karnego skarbowego.** Przepis art. 7 k.k.s. reguluje kwestię rzeczywistego zbiegu przepisów ustawy, czyli sytuację, gdy ten sam czyn wyczerpuje znamiona określone w dwóch lub więcej przepisach Kodeksu karnego skarbowego, a konkurujących ze sobą przepisów nie da się wyeliminować za pomocą reguł wyłączających wielość ocen (tj. reguły specjalności, konsumpcji lub subsydiarności) z uwagi na to, że żaden z przepisów nie odzwierciedla w pełni czynu karnego skarbowego, który został popełniony. Zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 6 § 1 k.k.s., że jeden czyn stanowić może tylko jedno przestępstwo skarbowe lub tylko jedno wykroczenie skarbowe bez względu na to, w ilu przepisach ustawy karnej skarbowej ma swoje odzwierciedlenie – przepis art. 7 § 1 k.k.s., potwierdzając tę zasadę, stanowi, że w przypadku rzeczywistego zbiegu przepisów Kodeksu karnego skarbowego do tego samego czynu, czy to o randze przestępstwa skarbowego, czy wykroczenia skarbowego – **należy stosować kumulatywną kwalifikację prawną na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów.** Potrzeba stosowania kumulatywnej kwalifikacji prawnej do popełnionego czynu występuje często w praktyce. Tytułem przykładu można wskazać na przemyt przez granicę wyrobów alkoholowych nieopatrzonych znakami akcyzy, który to czyn wyczerpuje znamiona określone w przepisie art. 63 § 2 lub 6 k.k.s. i w przepisie art. 86 § 1 lub 3 k.k.s. Należy zaznaczyć, że **kumulatywny zbieg przepisów ustawy jest także możliwy przy działaniu w ramach czynu ciągłego.**
2. **Kwestia rzeczywistego zbiegu przepisów statuujących odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe i za wykroczenie skarbowe.** Na tle redakcji przepisu art. 7 § 1 k.k.s. wyłonił się problem możliwości (powinności) stosowania kumulatywnej kwalifikacji prawnej czynu, gdy popełniony czyn wyczerpuje znamiona dwóch lub więcej przepisów

Kodeksu karnego skarbowego, z których jeden przewiduje odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe, a drugi statuuje odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe. Powszechny jest pogląd (trafności którego dowodzi treść art. 137 § 2 pkt 2 k.k.s.), że w każdym przypadku, gdy zachodzi rzeczywisty zbieg przepisów Kodeksu karnego skarbowego, należy stosować kumulatywną kwalifikację prawną czynu, w tym także wtedy, gdy zbiegające się przepisy części szczególnej tytułu I Kodeksu karnego skarbowego nadają czynom w nim określonym różny status prawnokarny (różną rangę)⁴⁴. W takim przypadku, ponieważ czyn jest jeden, zgodnie z art. 7 § 2 k.k.s. sąd wymierza sprawcy jedną karę na podstawie przepisu przewidującego karę najsurowszą, a więc na podstawie przepisu statuującego odpowiedzialność karną skarbową za przestępstwo skarbowe.

3. **Wymiar kary przy rzeczywistym zbiegu przepisów.** Kwestię tę normuje art. 7 § 2 k.k.s., który przez odwołanie do § 1 wskazuje, że przy skazywaniu sprawcy za jeden czyn na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów karę wymierza się na podstawie jednego z nich. **Zasadą jest orzekanie o karze na podstawie tego ze zbiegających się przepisów, który przewiduje karę najsurowszą.** W przypadku jednak, gdy zagrożenia karne w zbiegających się przepisach są takie same (co w Kodeksie karnym skarbowym zdarza się dość często), **karę należy wymierzyć na podstawie przepisu, którego znamiona najpełniej charakteryzują czyn przypisany sprawcy.** Wybór takiego przepisu nie zawsze jest łatwy. I tak np. przy kumulatywnej kwalifikacji prawnej czynu z art. 65 § 3 i art. 54 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. Sąd Okręgowy w Białymstoku uznał, że mając na uwadze istotę popełnionego czynu, przepisem, na podstawie którego powinna zostać wymierzona sprawcy kara, jest art. 65 § 3 k.k.s. penalizujący paserstwo akcyzowe, a nie przepis art. 54 § 2 k.k.s. dotyczący nieujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania⁴⁵.

⁴⁴ Zob. uchwała SN z 21.09.2005 r., I KZP 23/05, OSNKW 2005/10, poz. 91; wyrok SN z 4.11.2014 r., III KK 128/14, LEX nr 1540133, oraz szerzej na ten temat P. Kardas, G. Łabuda, *Kumulatywny zbieg przepisów ustawy w prawie karnym skarbowym*, cz. 2, Prok. i Pr. 2001/10, s. 40, oraz L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks...*, 2016, s. 42.

⁴⁵ Zob. wyrok z 10.12.2013 r., VIII Ka 860/13, LEX nr 1715662.

4. **Wymiar środków karnych przy rzeczywistym zbiegu przepisów.** Przepis art. 7 § 2 zdanie drugie k.k.s. wyraźnie stanowi, że tak jak wymiar kary odbywać się musi na podstawie tylko jednego ze zbiegających się przepisów, tak wymiar środków karnych może się odbywać na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów. **Ich wybór i wymiar na ogół zależy od swobodnego uznania sądu.** Jeżeli jednak którykolwiek z przepisów pozostający w zbiegu kumulatywnym stanowi podstawę do obligatoryjnego orzeczenia danego środka karnego, sąd jest zobowiązany orzec określony środek⁴⁶.

Art. 8. [Idealny zbieg czynów]

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

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

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

1. **Instytucja idealnego zbiegu czynów zabronionych.** Instytucja ta jest znana zarówno prawu karnemu skarbowemu (art. 8 k.k.s.), jak i powszechnemu prawu wykroczeń (art. 10 k.w.). Jej istota **polega na tym, że jeden czyn zabroniony popełniony przez tego samego**

⁴⁶ Tak trafnie SN w wyroku z 17.07.2002 r., III KK 165/02, OSNKW 2002/9–10, poz. 68.

sprawcę traktuje się jak dwa lub więcej zachowań nagannych (czynów), jeśli znajduje on odzwierciedlenie prawne w dwóch lub więcej przepisach karnych, **ale tylko wtedy, gdy ta wielość prawnokarnych ocen wynika z przepisów karnych należących do różnych działów prawa karnego**, tj. do prawa karnego skarbowego i do powszechnego prawa karnego lub do powszechnego prawa wykroczeń albo do powszechnego prawa wykroczeń i do powszechnego prawa karnego. Należy przypomnieć, że traktowanie tego samego czynu jako dwóch lub więcej przestępstw lub wykroczeń w ramach tego samego działu prawa karnego materialnego jest niedopuszczalne (zob. art. 6 § 1 k.k.s., art. 11 § 1 k.k. i art. 9 § 1 k.w.). Instytucja idealnego zbiegu czynów, która pozwala na traktowanie jednego czynu jako dwóch lub więcej przestępstw albo dwóch lub więcej wykroczeń, albo jako przestępstwa i wykroczenia, ma zarówno uzasadnienie merytoryczne, jak i określony walor praktyczny. Po pierwsze, jest uzasadniona odrębnością przedmiotów ochrony (zamachu) na gruncie prawa karnego skarbowego i prawa karnego powszechnego lub powszechnego prawa wykroczeń⁴⁷. Po drugie, instytucja idealnego zbiegu czynów czyni ukaranie sprawcy w wyższym stopniu prawdopodobne w sytuacji, gdy z powodu przynależności jego nagannego zachowania do różnych działów prawa karnego jego ściganie należy do właściwości rzeczowej różnych organów, które na ogół funkcjonują niezależnie od siebie i nie ma między nimi przepływu informacji o ujawnionych naruszeniach prawa.

2. **Instytucja idealnego zbiegu czynów przewidziana w Kodeksie karnym skarbowym.** Przewiduje ją przepis art. 8 § 1 k.k.s., który stanowi, że jeżeli ten sam czyn karny skarbowy (będący przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym) wyczerpuje również znamiona przestępstwa lub wykroczenia spenalizowanego w innej ustawie karnej niż Kodeks karny skarbowy (tj. przestępstwa powszechnego lub wykroczenia powszechnego – kodeksowego lub pozakodeksowego) – to stosuje się każdy z tych przepisów. Oznacza to, że w razie zbiegu

⁴⁷ Por. Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 111.

prawnokarnych ocen z Kodeksu karnego skarbowego i spoza Kodeksu karnego skarbowego do tego samego czynu **ten jeden czyn stanowić będzie dwa lub więcej przestępstw albo dwa lub więcej wykroczeń i za każde z nich sprawca powinien zostać pociągnięty do odpowiedzialności i ukarany**. Należy w tym miejscu podkreślić, że gdy do tego samego czynu zabronionego zbiegają się przepisy prawne należące do różnych działów prawa karnego (a konkretnie w interesującym nas przypadku z obszaru prawa karnego skarbowego i prawa karnego powszechnego lub z powszechnego prawa wykroczeń) – **nie stosuje się reguł wyłączających wielość ocen**. Wielokrotnie zwracał na to uwagę Sąd Najwyższy⁴⁸. Takie stanowisko zajmują w ostatnich latach również pozostałe sądy w kraju⁴⁹. Pogląd przeciwny wyraża L. Wilk, który podnosi, że reguły wyłączające wielość ocen w razie zbiegu przepisów ustawy mają charakter uniwersalny i powinny być stosowane w każdym przypadku⁵⁰. Przedstawiony pogląd L. Wilka nie bierze jednak pod uwagę, że stosowanie reguł wyłączających wielość ocen, gdy te oceny wykraczają poza Kodeks karny skarbowy, niweczyłoby przewidzianą w tym kodeksie instytucję idealnego zbiegu czynów. Reguły wyłączające wielość ocen rzeczywiście mają charakter uniwersalny, ale ich stosowanie ma miejsce tylko w przypadku, gdy do oceny tego samego czynu konkurują ze sobą (zbiegają się) przepisy prawne należące do tego samego działu prawa karnego, a nie przepisy z obszaru różnych działów tej gałęzi prawa. Stąd też niektóre z orzeczeń sądów apelacyjnych dotyczące analizowanej materii należy uznać za błędne⁵¹.

Instytucja idealnego zbiegu czynów będzie miała zastosowanie np. w przypadku nierzetelnego wystawienia faktury, co wyczerpuje

⁴⁸ Zob. postanowienie SN z 5.12.2017 r., III KK 256/17, LEX nr 2447332; uchwała SN (7) z 24.01.2013 r., I KZP 19/12, OSNKW 2013/2, poz. 13; postanowienie SN z 24.01.2013 r., I KZP 21/12, OSNKW 2013/2, poz. 14; postanowienie SN z 8.04.2009 r., IV KK 407/08, LEX nr 503265.

⁴⁹ Zob. np. wyroki SA w Katowicach: z 19.03.2018 r., II Aka 19/18, LEX nr 2555947; z 16.01.2014 r., II Aka 195/13, LEX nr 1422354.

⁵⁰ Zob. L. Wilk [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks...*, 2016, s. 54.

⁵¹ Zob. np. postanowienie SA we Wrocławiu z 14.09.2012 r., II AKz 368/12, LEX nr 1218862; zob. też teza druga z wyroku SA w Katowicach z 1.06.2011 r., II Aka 83/11, KZS 2011/9/122.

znamiona przestępstwa skarbowego z art. 62 § 2 albo 2a k.k.s.⁵² i przestępstwa powszechnego z art. 271a § 1, 2 lub 3 k.k.⁵³ Tym samym konieczne będzie orzeczenie o winie i karze zarówno za przestępstwo skarbowe z art. 62 § 2 albo 2a k.k.s., jak i za przestępstwo z art. 271a § 1 albo 2 lub 3 k.k., a następnie wydanie rozstrzygnięć, które z orzeczonych kar będą podlegać wykonaniu, stosownie do przepisów art. 8 § 2 i 3 k.k.s.⁵⁴

3. **Wymiar kary w razie idealnego zbiegu czynów.** Obowiązek stosowania każdego ze zbiegających się przepisów wyrażony w art. 8 § 1 k.k.s. oznacza postawienie sprawcy tyłu zarzutów, pod ile przepisów różnych ustaw jego czyn podpada, i w razie uznania go winnym każdego z nich **wymierzenia sprawcy osobno – kary i środków karnych za każdy z tych zmultiplikowanych czynów** powstałych na skutek koncepcji idealnego zbiegu. Jak słusznie zwrócił na to uwagę Sąd Najwyższy, brak jest jakichkolwiek barier, zarówno ściśle prawnych, jak i wynikających z założeń aksjologicznych przyświecających polskiemu ustawodawcy, wykluczających w wypadku idealnego zbiegu czynów zabronionych możliwość odmiennych reakcji karnych za przestępstwo skarbowe i za przestępstwo powszechne⁵⁵.

Instytucja idealnego zbiegu czynów, choć zobowiązuje do co najmniej podwójnego pociągania do odpowiedzialności karnej (skarbowej i innej) i do co najmniej podwójnego karania, **to jednak nie dopuszcza do zwielokrotnionego odbywania kar za ten sam czyn** tylko dlatego, że znajduje on odzwierciedlenie w więcej niż jednym przepisie karnym należącym do różnych działów prawa karnego. Jest to zgodne z obowiązującą w systemie naszego prawa zasadą, że nikt nie może być ka-

⁵² Dodanego ustawą z 1.12.2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2024).

⁵³ Dodanego ustawą z 10.02.2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 244).

⁵⁴ Por. wyrok SA w Katowicach z 8.08.2014 r., II AKa 200/14, LEX nr 1500762, oraz szerzej na ten temat V. Konarska-Wrzošek, *Invoice-related crimes: their significance, legal classification and place in the system of Polish criminal law*, „Ius Novum” 2017/2, s. 92–94.

⁵⁵ Tak SN w postanowieniu z 8.10.2015 r., V KK 193/15, LEX nr 1813486.

rany (w sposób efektywny, polegający na konieczności rzeczywistego poniesienia dolegliwości) dwa razy za to samo.

4. **Kwestia wykonania orzeczonych kar.** Zgodnie z postanowieniami art. 8 § 2 k.k.s. z orzeczonych wobec sprawcy kar na podstawie przepisów Kodeksu karnego skarbowego i innych ustaw karnych wykonaniu podlega tylko najsurowsza z orzeczonych kar (**ma tu zastosowanie zasada pełnej absorpcji kar łagodniejszych**). Zasadą absorpcji są objęte zarówno kary jednorodnjajowe, jak i różnorodnjajowe, np. dłuższe kary pozbawienia wolności lub ograniczenia wolności pochłaniają odpowiednio krótsze kary pozbawienia wolności lub ograniczenia wolności, a wyższe kary grzywny pochłaniają niższe kary grzywny. W razie gdy za czyny powstałe na skutek idealnego zbiegu zostały orzeczone kary różnorodnjajowe, np. kara pozbawienia wolności, kara ograniczenia wolności, a jako trzecia kara grzywny, to wykonaniu podlega tylko kara rodzajowo najsurowsza, czyli kara pozbawienia wolności. W myśl postanowień art. 8 § 3 k.k.s., jeżeli jednak **obok** kary najsurowszej, która podlegać będzie wykonaniu, zostanie orzeczona także kara grzywny – to również ta grzywna będzie podlegać wykonaniu. Gdyby natomiast obok kary najsurowszej orzeczonych zostało kilka grzywien, to wykonaniu będzie podlegać kara najsurowsza oraz najsurowsza kara grzywny. Zasady dotyczące wykonania orzeczonych kar grzywny zawarte w art. 8 § 3 k.k.s. tylko z pozoru są jasne. Wymagają one wykładni, co zwłaszcza przy redakcji drugiej części postanowień art. 8 § 3 k.k.s. nie jest rzeczą łatwą. Mając na uwadze przepis art. 8 § 2 k.k.s. i wyrażoną w nim ogólną regułę dotyczącą wykonania orzeczonych kar, która dotyczy wszystkich rodzajów kar bez wyjątków (a więc także grzywien), gdyż przepis ten żadnych ograniczeń co do rodzajów kar nie wprowadza, należy przyjąć, że gdy mowa w art. 8 § 3 zdanie pierwsze k.k.s. o karze grzywny orzeczonej obok kary najsurowszej, która podlega wykonaniu, **chodzi o grzywnę kumulatywną**, która na podstawie przepisów Kodeksu karnego skarbowego może być orzeczona zarówno obok kary pozbawienia wolności, jak i obok kary ograniczenia wolności (zob. art. 110 i 26 § 1 k.k.s.), na podstawie Kodeksu karnego tylko obok kary pozbawienia wolności (zob. art. 33 § 2 k.k.), a na podstawie Kodeksu wykroczeń tylko obok kary aresztu (art. 24 § 2 k.w.). Konsekwentnie tak też po-

winno się interpretować regulację wyartykułowaną w drugim zdaniu art. 8 § 3 k.k.s. Problem jednak w tym, że w systemie naszego prawa karnego nie można orzec obok kary najsurowszej (w sensie kumulatywnego orzekania) kilku kar grzywny! Przyjąć zatem należy, że ta druga część zdania art. 8 § 3 k.k.s. dotyczy mogących się zdarzyć sytuacji, gdy za idealnie zbiegające się czyny orzeczono kary pozbawienia wolności w takich samych wymiarach i kumulatywnie z nimi grzywny o różnych wymiarach. Wówczas karą mającą podlegać wykonaniu będzie jedna z tych orzeczonych kar pozbawienia wolności i najsurowsza spośród grzywnien orzeczonych kumulatywnie. Inna wykładnia uregulowań zawartych w art. 8 § 3 k.k.s. w kontekście postanowień zawartych w art. 8 § 2 k.k.s. nie wydaje się zasadna⁵⁶.

5. **Kwestia wykonania pozostałych środków prawnokarnych. Przepis art. 8 § 2 k.k.s.** wyraźnie stanowi, że w razie idealnego zbiegu czynów i przepisów **wszystkie środki orzeczone na ich podstawie podlegają wykonaniu**. Dotyczy to zarówno środków karnych, jak i środków zabezpieczających oraz dozoru. W przypadku orzeczenia dwóch lub więcej środków karnych w postaci pozbawienia praw publicznych lub zakazów tego samego rodzaju należy odpowiednio zastosować przepisy o karze łącznej (tj. art. 90 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Natomiast w przypadku orzeczenia za ten sam czyn będący przestępstwem skarbowym oraz przestępstwem powszechnym przypadku tego samego przedmiotu lub przypadku tej samej korzyści majątkowej – z oczywistych względów wykonaniu podlegać będzie każdy z tych środków, ale tylko w oparciu o jeden ze zbiegających się przepisów. Rację ma zatem Sąd Apelacyjny w Katowicach, że wykluczona jest możliwość podwójnego wykonania orzeczonych przypadków w razie tzw. idealnego zbiegu czynów, natomiast trudno podzielić jego pogląd, że nie ma racjonalnych podstaw do tego, aby w takim wypadku orzekać dwa razy przypadek tej samej korzyści majątkowej (podobnie jak też przypadek tego samego przedmiotu), raz w oparciu o przepisy Kodeksu karnego, a drugi raz w oparciu o przepisy Kodek-

⁵⁶ Por. jednak na ten temat wywody zawarte w: F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, t. 1, Kraków 2006, s. 179–180.

su karnego skarbowego⁵⁷. Takie stanowisko jest bowiem sprzeczne z regulacją art. 8 k.k.s. statuującą instytucję idealnego zbiegu czynów zabronionych i jej praktyczną realizacją na etapie orzekania i wykonywania wydanych orzeczeń.

- 6. Kwestia orzekania w sprawie czynu, co do którego zachodzi idealny zbieg, i w przedmiocie wykonania orzeczonych kar i środków.** W przypadku czynu zabronionego, do którego ma zastosowanie instytucja idealnego zbiegu czynów, do skazania sprawcy może dojść zarówno w jednym postępowaniu, jak i w różnych postępowaniach karnych. Jeżeli sprawca będzie sądzony w jednym postępowaniu, to sąd od razu w tym samym wyroku powinien dokonać zaliczenia kar według zasad określonych w art. 8 § 2 i 3 k.k.s., wskazując, która z orzeczonych kar będzie podlegać wykonaniu⁵⁸. Podobnie powinien dokonać wskazania w przedmiocie wykonania orzeczonych środków karnych i innych środków, jeżeli orzeczone środki są tego samego rodzaju, a w przypadku orzeczenia zakazów tego samego rodzaju lub pozbawienia praw publicznych – orzec ich wymiar, stosując mechanizm przewidziany dla orzekania kary łącznej. W razie niejednoczesnego skazania przez sądy za czyn, do którego ma zastosowanie instytucja idealnego zbiegu przestępstw lub wykroczeń, unormowana w art. 8 § 1 k.k.s., sąd, który jako ostatni wydał orzeczenie w I instancji, na wniosek skazanego lub organu dochodzenia rozstrzyga postanowieniem, która kara, jako najsurowsza, podlega wykonaniu. Na to postanowienie służy zażalenie (por. art. 181 § 1 i 2 k.k.s.). W przypadku uprzedniego wykonania kary łagodniejszej albo środka karnego w całości lub w części zalicza się je na poczet kary najsurowszej podlegającej wykonaniu, uwzględniając różnice zachodzące między tymi karami lub środkami karnymi (art. 181 § 4 k.k.s.).

Art. 9. [Sprawstwo]

§ 1. Odpowiada za sprawstwo nie tylko ten, kto wykonuje czyn zabroniony sam albo wspólnie i w porozumieniu z inną osobą, ale tak-

⁵⁷ Por. wyrok SA w Katowicach z 23.03. 2018 r., II AKa 387/18, LEX nr 2679002.

⁵⁸ F. Prusak, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2002, s. 63.

że ten, kto kieruje wykonaniem czynu zabronionego przez inną osobę lub wykorzystując uzależnienie innej osoby od siebie, poleca jej wykonanie takiego czynu.

§ 2. Każdy ze współsprawców wykonujących czyn zabroniony odpowiada w granicach swej umyślności lub nieumyślności, niezależnie od odpowiedzialności pozostałych sprawców; okoliczność osobistą, wyłączającą lub łagodzącą albo zaostrzającą odpowiedzialność, która nie stanowi znamienia czynu zabronionego, uwzględnia się tylko co do sprawcy, którego ona dotyczy.

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

1. Formy sprawstwa przewidziane w Kodeksie karnym skarbowym.

W art. 9 § 1 k.k.s. zostały określone cztery formy sprawstwa *sensu stricto*, w jakich można się dopuścić czynu karnego skarbowego. Są to: sprawstwo pojedyncze, współsprawstwo, sprawstwo kierownicze i sprawstwo polecające. To, co jest szczególną cechą prawa karnego skarbowego i co należy bardzo mocno podkreślić, to fakt, że **wszystkie te cztery formy sprawstwa są przewidziane zarówno dla realizacji przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych**. Zwrócić należy bowiem uwagę, że powszechne prawo wykroczeń nie zna ani kategorii sprawstwa kierowniczego, ani sprawstwa polecającego. Zarówno **sprawstwo pojedyncze, jak i współsprawstwo to formy sprawstwa wykonawczego**, polegające na bezpośredniej realizacji znamion czynu zabronionego. **Sprawstwo kierownicze i sprawstwo polecające to formy sprawstwa niewykonawczego**, które nie polegają na osobistej realizacji ustawowych znamion czynu zabronionego – znamiona czynu karnego skarbowego realizuje inna osoba lub inne osoby (sprawca główny – pojedynczy lub współsprawcy).

Prawo karne skarbowe zna jeszcze dwie formy sprawstwa niewykonawczego zaliczane do sprawstwa *sensu largo*. Są to: podżeganie i po-

mocnictwo, o których mowa w art. 20 § 2 k.k.s., przenoszącym je przez recepcję art. 18 § 2 i 3 k.k. na grunt Kodeksu karnego skarbowego z prawa karnego powszechnego. **Jednak podżeganie i pomocnictwo są penalizowane tylko w przypadku nakłaniania lub ułatwiania popełnienia przestępstwa skarbowego**, nie są penalizowane odnośnie do wykroczeń skarbowych. Ograniczenie penalizacji podżegania i pomocnictwa tylko do przestępstw skarbowych wydaje się rozwiązaniem racjonalnym, gdyż przy niezbyt groźnych czynach, jakimi są wykroczenia skarbowe, penalizacja także tych dwóch form zachowań nagannych byłaby przejawem nadmiernego rygoryzmu i prowadziła w sposób nieuchronny do wikłania zbyt szerokiego kręgu osób w machinę wymiaru sprawiedliwości, co nie jest korzystne ze społecznego punktu widzenia⁵⁹.

2. **Sprawstwo pojedyncze.** Zwane jest często w praktyce sprawstwem głównym. **Polega na osobistym (własnoręcznym) realizowaniu znamion czynu zabronionego**, z tym że gdy w art. 9 § 1 *in principio* k.k.s. mowa jest o wykonywaniu czynu samemu, nie oznacza to, że sprawca musi dopuszczać się przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego zupełnie samodzielnie. **Może bowiem realizować znamiona czynu zabronionego także w ramach tzw. współdziałania przestępczego lub wykroczeniowego**, gdy z popełnieniem czynu zabronionego mają związek inne osoby, np. sprawca kierowniczy lub sprawca polecający, a przy przestępstwach skarbowych ewentualnie także pomocnik lub podżegacz.
3. **Współsprawstwo.** Jest formą sprawstwa wykonawczego, która polega na popełnieniu czynu zabronionego przez co najmniej dwie osoby, które wspólnie i w porozumieniu realizują przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe (art. 9 § 1 k.k.s.). Cechą charakterystyczną współsprawstwa jest zarówno więź podmiotowa, jak i przedmiotowa⁶⁰. Współsprawcy wspólnie realizują czyn naganny, opierając się na zawar-

⁵⁹ V. Konarska-Wrzosek, *Sprawstwo w prawie karnym skarbowym*, ZN WSSM 2004/10, s. 56.

⁶⁰ T. Bojarski, *Polskie prawo karne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2012, s. 209.

tym porozumieniu. **Porozumienie** ma charakter dwustronny i polega na wyrażeniu woli wspólnego popełnienia czynu zabronionego. Porozumienie może być zawarte w dowolnej formie, w sposób wyraźny lub dorozumiany, np. poprzez gest czy określone spojrzenie lub mrugnięcie okiem⁶¹. Porozumienie dotyczące wspólnego popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego musi poprzedzać czyn albo zostać zawarte najpóźniej w momencie przystępowania do realizacji czynu naganego⁶². Porozumienie jest nie tylko elementem konstytutywnym współsprawstwa, ale także podstawą przyjęcia, iż dany czyn jest wspólnym dziełem określonych osób. **Pozwala to na pociągnięcie do odpowiedzialności karnej skarbowej każdego ze współsprawców za całość zrealizowanego czynu, mimo że faktycznie nie każdy z nich wyczerpał osobiście wszystkie znamiona ustawowe czynu zabronionego**⁶³. Porozumienie przestępne pozwalające na łączne ocenianie zachowań współsprawców przez pryzmat obowiązujących norm ma doniosłe znaczenie zarówno na gruncie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych tzw. złożonych, jak i wtedy, gdy do ustawowych znamion czynu zabronionego należy wysokość wyrządzonej lub grożącej szkody albo wartość przedmiotu czynu. Popełnienie czynu zabronionego wspólnie i w porozumieniu z inną osobą **pozwala na przyjęcie kwalifikacji prawnej czynu odpowiadającej łącznej wartości przedmiotu przestępstwa czy dokonanego uszczuplenia bez względu na to, jaki był udział konkretnego współsprawcy w realizacji znamion czynu zabronionego**⁶⁴. Ma to duże znaczenie zwłaszcza w obszarze prawa karnego skarbowego, które bardzo często uzależnia status czynu (jako przestępstwo w typie podstawowym, przestępstwo w typie uprzywilejowanym czy wykroczenie), a tym samym grożącą sankcję od wartości przedmiotu czynu, czy uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej (wartość nieprzekraczająca ustawowego progu, mała wartość, wartość wyższa niż mała).

⁶¹ Por. T. Bojarski, *Polskie...*, s. 210.

⁶² A. Marek, V. Konarska-Wrzošek, *Prawo karne*, Warszawa 2016, s. 207, oraz Warszawa 2019, s. 214.

⁶³ A. Wąsek, *Kodeks...*, s. 236–237.

⁶⁴ Por. K. Buchała, A. Zoll, *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz do art. 1–116 kodeksu karnego*, t. 1, Kraków 1998, s. 174.

4. **Eksces współsprawcy.** Treść zawartego porozumienia odgrywa ważną rolę przy formułowaniu zarzutu wobec poszczególnych współsprawców w sytuacji, gdy któryś z nich przekroczy ramy porozumienia i dopuści się tzw. ekscesu, dokonując czegoś więcej lub inaczej, niż to wynikało z wcześniejszego uzgodnienia⁶⁵. Tytułem przykładu można wskazać na wspólnie dokonywany przemyt, gdy sprawcy umówili się, że prze-mycą przez granicę wyroby ze skór egzotycznych zwierząt objęte zakazem wwozu (tj. co do czynu z art. 86 § 2 lub 3, lub 4 k.k.s.), przy czym jeden ze współsprawców umieścił w bagażu dodatkowo narkotyki (co stanowi przestępstwo z art. 55 ustawy z 29.07.2005 r. o przeciwdziałaniu narkomanii⁶⁶). W takim przypadku zarzut współsprawstwa ograniczać się będzie tylko do czynu objętego porozumieniem, a to dodatkowe zachowanie wykraczające poza granicę porozumienia przypisane zostanie wyłącznie jego indywidualnemu sprawcy⁶⁷.
5. **Minimalne wymogi pozwalające na przyjęcie współsprawstwa.** Przy współdziałaniu przestępnym dwóch lub więcej osób pojawia się nie-rzadko dość trudny do rozwikłania problem w postaci – jakie zachowa-nie naganne stanowi niezbędne minimum uzasadniające przypisanie statusu współsprawcy? W doktrynie prawa karnego wypracowano pew-ną liczbę koncepcji teoretycznych współsprawstwa, przy czym współ-cześnie w praktyce orzeczniczej sądów znaczenie mają trzy z nich: teoria formalno-objektywna, teoria akcentująca istotność roli przy popełnieniu czynu zabronionego i teoria subiektywna. Najdalej idą-ce wymagania dla przyjęcia współsprawstwa stawia **teoria formalno-objektywna**. W myśl tej teorii dla współsprawstwa niezbędne jest, oprócz porozumienia co do wspólnego popełnienia czynu zabronione-go, wyczerpanie własnym zachowaniem przynajmniej części ustawo-wych znamion określonego typu przestępstwa lub wykroczenia, przy czym według części zwolenników tej koncepcji (tej bardziej rygory-stycznej) współdziałający musi wypełnić znamię czasownikowe dyspo-zycji normy prawnokarnej; według innych wystarczy wypełnienie ja-

⁶⁵ A. Marek, V. Konarska-Wrzošek, *Prawo karne*, 2016, s. 207; 2019, s. 214.

⁶⁶ Dz.U. z 2019 r. poz. 852 ze zm.

⁶⁷ Por. G. Rejman [w:] *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, red. G. Rejman, Warsza-wa 1999, s. 600.

kiegokolwiek znamienia konstytuującego typ rodzajowy przestępstwa lub wykroczenia. Drugą teorię, która w czasie obowiązywania Kodeksu karnego z 1997 r. i Kodeksu karnego skarbowego z 1999 r. jest wykorzystywana do rozwiązywania zasygnalizowanych dylematów, stanowi **teoria z grupy materialno-obiektywnych**, przywiązująca zasadniczą wagę do **istotności roli** w realizacji przestępstwa lub wykroczenia. Teoria ta – zdaniem jej zwolenników – najlepiej pozwala uchwycić stan odpowiadający rzeczywistości i odzwierciedlić go przy ustalaniu odpowiedniego statusu osoby łamiącej prawo. Według tej teorii współsprawcą, a nie pomocnikiem będzie osoba, która co prawda nie wypełniła żadnego z ustawowych znamion czynu zabronionego, ale swoim zachowaniem przyczyniła się znacząco do jego popełnienia. O istotności roli współdziałającego w realizacji czynu zabronionego można mówić w sytuacji, gdy bez jego zachowania dokonanie przestępstwa lub wykroczenia byłoby niemożliwe lub znacznie utrudnione. Praktyka wymiaru sprawiedliwości coraz częściej wykorzystuje zarzucone dość dawno **teorie subiektywne współsprawstwa**, które odgrywały nie małą rolę na gruncie ustawodawstwa karnego z 1932 r. W świetle jednej z nich znaczenie rozstrzygające ma treść woli współdziałającego podmiotu. Jeżeli współdziałający działał z zamiarem sprawczym (*cum animo auctoris*), to uzyskuje status współsprawcy, bez względu na to, czy swoim zachowaniem wyczerpał znamiona czynu zabronionego, czy nie. Natomiast jeżeli wolą podmiotu było działanie *cum animo socii*, a więc wyłącznie chęć pomocy innym osobom przy popełnieniu czynu zabronionego, to wtedy w stosunku do osoby, która nie wyczerpała ustawowych znamion tego czynu, należy przyjąć pomocnictwo⁶⁸.

Aktualnie sądy w swej działalności orzeczniczej opierają się nie tylko na teorii formalno-obiektywnej, ale także materialno-obiektywnej oraz subiektywnej współsprawstwa. Dowodzą tego zarówno orzeczenia Sądu Najwyższego, jak i sądów apelacyjnych. I tak np. Sąd Najwyższy w wyroku z 15.01.2014 r., V KK 241/13⁶⁹, wskazał, że za

⁶⁸ Szerzej na ten temat zob. V. Konarska-Wrzosek [w:] V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 77–79.

⁶⁹ LEX nr 1422128.

współsprawcę może być uznany nie tylko ten, kto wykonuje całość lub część znamion wykonawczych, lecz także ten, którego zachowanie dopełniało zachowanie innych uczestników porozumienia w stopniu, który zgodnie z porozumieniem i podziałem ról współdecydował o popełnieniu danego czynu zabronionego. Z kolei Sąd Apelacyjny w Białymstoku w wyroku z 26.06.2013 r., II AKa 113/13⁷⁰, stwierdził, że charakter współsprawstwa polega na tym, że współsprawcy działający w ramach zamiaru sprawczego (*animus auctoris*) nie muszą bezpośrednio realizować czynności czasownikowej danego typu czynu, niemniej muszą sami wykonać określoną czynność, która stanowi istotny wkład w realizację tego czynu, a więc taką, która pozwala hipotetycznie przyjąć, że przez odstąpienie współdziałającego czynu w ogóle nie byłby popełniony lub popełniony w inny sposób. Zatem przy ocenie współsprawstwa należy położyć nacisk na charakter przestępczego porozumienia, jego związku z planem i podziałem ról oraz istotności działania z punktu widzenia skutecznej realizacji wspólnego zamiaru. Natomiast Sąd Apelacyjny w Lublinie w wyroku z 4.06.2014 r., II AKa 80/14⁷¹, poszedł jeszcze dalej, opierając się na teorii subiektywnej, i uznał, że: „Dla przyjęcia współsprawstwa ważne jest, aby każdy ze współników utożsamiał się z działaniami pozostałych, traktując takie zachowanie jako swoje, nawet wówczas, gdy osobiście nie wykonywał żadnych czynności czasownikowych przestępstwa”.

Wykorzystywanie różnych koncepcji teoretycznych dla przypisania określonych ról przy popełnianiu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego ma zapewnić adekwatność i sprawiedliwość ocen zachowań nagannych w szczególności wtedy, gdy role te są realizowane w ramach przestępczości zorganizowanej i często wynikają z racjonalnego podziału ról, co ma zapewnić sprawność działania przy naruszeniu prawa i zminimalizować ryzyko ujawnienia.

6. **Współsprawstwo sukcesywne.** Oprócz klasycznego współsprawstwa, którego przyjęcie powoduje odpowiedzialność każdego ze współdzia-

⁷⁰ LEX nr 1362653.

⁷¹ LEX nr 1488655.

łających za całość zrealizowanego czynu objętego porozumieniem, wyróżnić można **tzw. współsprawstwo sukcesywne**. Charakteryzuje się ono przystąpieniem do porozumienia i bezprawnej akcji w toku jej realizacji. W takim przypadku odpowiedzialność karna tego „spóźnionego” współsprawcy będzie się ograniczać do tej części przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, w której realizacji on uczestniczył. Współsprawcy sukcesywnego nie obciążą się zatem odpowiedzialnością za wcześniejsze fragmenty bezprawia karnego skarbowego, np. za tę wartość uszczuplonego podatku akcyzowego, jaka należała się od wcześniejszych partii wyrobów akcyzowych bezprawnie wydanych bez ich uprzedniego oznaczenia znakami akcyzy (zob. art. 63 k.k.s. i zróżnicowaną kwalifikację prawną czynu ze względu na wartość uszczuplonego podatku akcyzowego). Jeżeli jednak późniejsze dołączenie do realizacji ustawowych znamion czynu zabronionego było z góry zaplanowane i objęte zawartym porozumieniem, będziemy mieli do czynienia ze **zwykłym współsprawstwem**, a nie z współsprawstwem sukcesywnym.

7. **Sprawstwo równoległe.** Od współsprawstwa należy odróżnić **tzw. sprawstwo równoległe** (koincydencyjne), przy którym dwie lub więcej osób realizuje niezależnie od siebie, bez porozumienia, w tym samym miejscu i czasie znamiona takiego samego typu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Sprawstwem równoległym będzie np. przemyt przez granicę różnych zakazanych przedmiotów lub towarów, co do których obowiązuje reglamentacja pozataryfowa przez podróżujących wspólnym środkiem transportu (pociągami, autobusem czy samochodem). Ponieważ sprawcy działają bez porozumienia, każdy na własną rękę – mają status pojedynczego sprawcy i każdy z nich odpowie za swój czyn naganny samodzielnie.
8. **Sprawstwo kierownicze.** To niewykonawcza forma sprawstwa, która polega na kierowaniu wykonaniem czynu zabronionego przez inną osobę (art. 9 § 1 k.k.s.). Sprawca kierowniczy sam nie realizuje ustawowych znamion przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, jednak jest uważany za sprawcę *sensu stricto*, gdyż odgrywa niezwykle doniosłą rolę przy naruszaniu prawa. **Sprawca kierowniczy ma decy-**

dujący wpływ na to, co robi bezpośredni wykonawca czynu, to on ma władztwo nad czynem i od niego zależy rozpoczęcie, przebieg i zakończenie akcji stanowiącej naruszenie prawa. Konstrukcja sprawcy kierowniczego nie obejmuje pomysłodawstwa w zakresie popełnienia czynu zabronionego, czyli samej inicjatywy naruszenia zakazu lub nakazu prawnokarnego, ani pełnienia funkcji organizatora przestępstwa czy wykroczenia. Dana osoba może oczywiście wypełniać dodatkowo także i te funkcje, lecz to nie jest treścią sprawstwa kierowniczego, a podżegania, ewentualnie sprawstwa polecającego czy pomocnictwa. Takie role naganne mogą być jednak przypisane tylko wtedy, gdy nie są realizowane przez tę samą osobę w związku z tym samym czynem zabronionym. Jeżeli dana osoba pełni kilka ról, przypisuje się jej tę najbardziej naganną, a fakt wielofunkcyjnego, bezprawnego działania uwzględnia się na niekorzyść sprawcy przy wymiarze kary⁷².

Sprawstwo kierownicze występuje najczęściej przy podejmowaniu działań zabronionych przez prawo na szerszą skalę. Kierowanie czynem zabronionym realizowanym przez inne osoby łączy się na ogół z popełnianiem przestępstw czy wykroczeń skarbowych w ramach tzw. przestępczości zorganizowanej. Popełnianie wielu czynów nagannych z grupy przestępstw lub wykroczeń: akcyzowych, celnych, dewizowych czy hazardowych wymaga przemyślenia, zaplanowania, szczegółowego rozpracowania, a w końcu precyzyjnego wykonania w odpowiednim miejscu, czasie i w sposób dostosowany do okoliczności. Niekiedy także, aby uniknąć zdemaskowania i wielkich strat (np. przy przemycie towarów, gdy służbę pełnią nieprzekupni celnicy), niezbędne okazać się może przerwanie bezprawnej akcji. Kierowanie czynem zabronionym ma zapewnić sprawny przebieg akcji i jej pomyślność.

Sprawca kierowniczy może pełnić swą naganną rolę w miejscu realizacji czynu zabronionego albo poza nim. W tym pierwszym przypadku sprawca kierowniczy może wydawać instrukcje bezpośrednio – ustnie, przy pomocy różnych gestów, sygnałów czy innych

⁷² A. Zoll [w:] K. Buchała, A. Zoll, *Kodeks...*, s. 177–178.

umówionych znaków, a w tym drugim przypadku będzie sterował akcją na odległość, np. przy użyciu telefonu komórkowego czy innych środków łączności. Konstrukcja sprawstwa kierowniczego umożliwia przypisanie roli sprawczej osobie, która swoim zachowaniem nie zrealizowała żadnego ze znamion czynu zabronionego. Daje ona zatem możliwość dokonania trafniejszych ocen prawnych, bliższych rzeczywistości pełnionej roli przy łamaniu prawa i adekwatnego ukarania osób, które inaczej odpowiadałyby tylko za mniej naganne pomocnictwo.

W sytuacji, gdy dana osoba kieruje wykonaniem czynu zabronionego, uczestnicząc jednocześnie w jego popełnianiu jako jeden ze współsprawców, należy jej przypisać status **współsprawstwa kierowniczego**⁷³. Takie kojarzenie nagannych ról powinno znaleźć odzwierciedlenie w odpowiednio surowszym wymiarze kary. Równocześnie należy pamiętać, że Kodeks karny skarbowy przewiduje aktualnie obligatoryjne stosowanie nadzwyczajnego obostrzenia kary wobec każdego sprawcy przestępstwa skarbowego, jeśli działa w zorganizowanej grupie lub związku mającym na celu popełnienie przestępstwa skarbowego bądź też z popełniania przestępstw skarbowych uczynił sobie stałe źródło dochodu (zob. art. 37 § 1 pkt 2 i 5 k.k.s.).

Popełnianie przestępstw i wykroczeń skarbowych w ramach dużych struktur zorganizowanych zajmujących się uzyskiwaniem dochodów w sposób sprzeczny z prawem sprawia, że **coraz częściej sprawstwo kierownicze ma charakter nie pojedynczy, lecz kolektywny**, np. gdy kierowaniem realizacją czynu zabronionego zajmuje się sztab przestępczej organizacji⁷⁴. W takiej sytuacji każdy ze współdziałających przy kierowaniu będzie miał status sprawcy kierowniczego, i to jeszcze działającego w ramach przestępczości zorganizowanej, co uzasadnia szczególnie surowe potraktowanie każdego z nich przy określaniu konsekwencji prawnych, i to w ramach obligatoryjnego nadzwyczajnego obostrzenia kary.

⁷³ A. Zoll [w:] K. Buchała, A. Zoll, *Kodeks...*, s. 257.

⁷⁴ W. Cieślak, *Kierowanie wykonaniem czynu zabronionego jako istota sprawstwa kierowniczego*, PiP 1992/7, s. 74.

9. **Sprawstwo polecające.** Kodeks karny skarbowy – podobnie jak Kodeks karny – wyodrębnił i ustanowił nową kategorię sprawstwa o charakterze niewykonawczym, a mianowicie tzw. **sprawstwo polecające**. Istota sprawstwa polecającego polega na tym, że jedna osoba, wykorzystując uzależnienie innej osoby od siebie, poleca jej wykonanie czynu zabronionego (art. 9 § 1 *in fine* k.k.s.). Sprawca polecający – podobnie jak sprawca kierowniczy – **nie realizuje osobiście żadnego ustawowego znamienia czynu zabronionego, lecz poleca to innej osobie, korzystając z jej formalnego czy faktycznego uzależnienia od siebie**. Uzależnienie sprawcy wykonawczego od sprawcy polecającego łączy się z określonym stanem psychiki tego pierwszego w postaci świadomości konieczności podporządkowania się woli i decyzjom osoby wydającej polecenie z uwagi na możliwe negatywne konsekwencje niesubordynacji⁷⁵. Natomiast wykorzystanie uzależnienia innej osoby od siebie polega na uczynieniu użytku z faktu, że dana osoba, której poleca się wykonanie czegokolwiek, czuje się psychicznie zobligowana do wypełnienia wydanego polecenia.

Sprawca polecający pełni zatem wyjątkowo groźną rolę inicjatorsko-wymuszającą odnośnie do popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego przez osobę jemu podporządkowaną, odnosząc z tego tytułu określone korzyści, sam nie angażując się osobiście w popełnienie czynu zabronionego i nie narażając się bezpośrednio na ujawnienie i pociągnięcie do odpowiedzialności karnej skarbowej. Sprawca polecający, odgrywając pierwszorzędną rolę w popełnieniu czynu zabronionego, pozostaje w cieniu, w ukryciu, za plecami sprawcy wykonawczego, który odgrywa na ogół czysto instrumentalną rolę.

Konstrukcja sprawcy polecającego jest niezmiernie przydatna zwłaszcza na gruncie prawa karnego skarbowego, które penalizuje czyny naganne wymierzone przeciwko interesom finansowym Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub Unii Europejskiej nastawione na odniesienie korzyści majątkowych. Tego typu czyny są bardzo często popełniane przez sprawcę wykonawczego, działającego nie tyle na swoją

⁷⁵ A. Zoll [w:] *Kodeks...*, s. 180.

rzecz, ile na rzecz innych osób, grup czy związków przestępczych, osób prawnych czy innych jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej. Za popełnianymi przestępstwami skarbowymi lub wykroczeniami skarbowymi „stoja” szefowie zorganizowanych struktur przestępczych, dyrektorzy, prezesi czy kierownicy podmiotów gospodarczych lub jednostek budżetowych, którzy polecają swoim podwładnym (pracownikom albo tzw. żołnierzom) realizację określonych zachowań bezprawnych (takich jak np. uchylanie się od opodatkowania, dokonywanie oszustw podatkowych, przemytów i oszustw celnych, wyłudzeń nienależnego zwrotu podatku VAT, dokonywanie różnych przestępstw i wykroczeń akcyzowych), a ci spełniają je, niekiedy nawet wbrew własnej woli, w obawie przed możliwymi negatywnymi konsekwencjami niepodporządkowania się poleceniom (np. perspektywą zwolnienia z pracy).

Sprawstwo polecające zagrożone jest taką samą sankcją jak sprawstwo wykonawcze. Na ogół jednak sprawca polecający zasługiwać będzie na surowszą ocenę i surowszy wymiar kary niż sprawca wykonawczy. W pewnych przypadkach, m.in. sprawstwa polecającego, ustawodawca przewidział obligatoryjne zastosowanie wobec takiego sprawcy nadzwyczajnego obostrzenia kary, jeżeli przez nadużycie stosunku zależności doprowadził do popełnienia czynu zabronionego będącego przestępstwem skarbowym (art. 37 § 1 pkt 7 k.k.s.).

- 10. Odpowiedzialność sprawcy działającego na polecenie.** Popełnienie przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego na polecenie innej osoby **nie zwalnia sprawcy wykonawczego od poniesienia odpowiedzialności karnej, chyba że działał pod przymusem fizycznym nieodpornym lub pod przymusem psychicznym wyłączającym winę.** Fakt działania na polecenie może jednak stanowić okoliczność łagodzącą przy wymiarze kary, jeżeli uzależnienie nie miało charakteru sprzecznego z prawem (np. dobrowolnego uczestnictwa w zorganizowanej strukturze przestępczej związanej z celem popełniania czynów zabronionych), a było na tyle duże i brzemienne w skutkach w razie niesubordynacji, że można w jakiejś mierze wytłumaczyć podporządkowanie się poleceniu sprawcy polecającego i zrealizowanie przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

- 11. Odpowiedzialność karna skarbową odpowiedzialnością osobistą rzeczywistych sprawców.** Postanowienia zawarte w art. 9 § 3 k.k.s. rozstrzygają wszelkie mogące rodzić się wątpliwości, kto powinien ponosić odpowiedzialność karną za penalizowane niewywiązywanie się lub wywiązywanie nieprawidłowe z określonych obowiązków finansowoprawnych, które obarczają podmioty zbiorowe, jak też wtedy, gdy zobowiązane podmioty indywidualne lub zbiorowe nie realizują określonych obowiązków same, a przekazały ich wypełnianie innym osobom czy też inne osoby podjęły się ich wypełniania bez formalnego przekazywania. Postanowienia tego przepisu mają ścisły związek z określaniem w Kodeksie karnym skarbowym podmiotów szeregu czynów zabronionych takimi określeniami jak np.: podatnik, płatnik, producent, importer, rezydent, pod którymi kryją się nie tylko osoby fizyczne, zdolne do ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej, ale także osoby prawne i inne jednostki organizacyjne, które w świetle unormowań polskiego prawa karnego nie mogą ponosić odpowiedzialności tego typu. W myśl postanowień art. 9 § 3 k.k.s. **za przestępstwa i wykroczenia skarbowe popełnione w związku z funkcjonowaniem różnych podmiotów gospodarczych odpowiada osoba fizyczna, która zajmuje się ich sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi**, czy to z mocy przepisu prawa (np. członek zarządu spółki handlowej z mocy unormowań Kodeksu spółek handlowych), czy decyzji właściwego organu (np. syndyk masy upadłościowej⁷⁶ ustanowiony przez sąd), czy na podstawie umowy (np. o pracę, zlecenia), czy faktycznego wykonywania (np. żona prowadząca z własnej inicjatywy rachunkowość firmy męża). W kwestiach tych wypowiadały się zarówno wojewódzkie sądy administracyjne, jak i Sąd Najwyższy. Jak trafnie wskazuje WSA we Wrocławiu w wyroku z 9.08.2013 r., I SA/Wr 643/13⁷⁷, „Podmiotem postępowania karnego skarbowego, w sytuacji gdy podatnikiem na gruncie ustawy materialnej, jest osoba prawna, osobą tą nie może być spółka, gdyż odpowiedzialność taką można przypisać jedynie osobie fizycznej będącej

⁷⁶ Na temat odpowiedzialności likwidatorów spółek prawa handlowego zob. szerzej W. Majkowski, M. Mrozik, *Odpowiedzialność likwidatorów spółek prawa handlowego za przestępstwa i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkowi podatkowemu na gruncie kodeksu karnego skarbowego*, PP 2015/12, s. 42–51.

⁷⁷ LEX nr 1366919.

określonym organem osoby prawnej albo pełniącej określoną funkcję w ramach osoby prawnej”. Istotny w tej mierze jest również wyrok SN z 2.07.2002 r., IV KK 164/02⁷⁸, w którym Sąd Najwyższy wywiódł, że: „Skoro zarząd spółki prowadzi sprawy tej spółki, a pracami zarządu kieruje jego prezes, to jeżeli nie powierzono spraw spółki jako płatnika podatku od wynagrodzeń osób fizycznych (zaliczek na ten podatek) innemu z członków zarządu albo kierownikowi innej komórki organizacyjnej tej firmy, prezes zarządu spółki jest tą osobą, która zajmuje się jej sprawami gospodarczymi w powyższym zakresie, jeżeli nie dojdzie do wskazania, stosownie do art. 31 ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (...) innej jeszcze osoby odpowiedzialnej za czynności spółki jako płatnika podatku”. W głosie do tego orzeczenia T. Oczkowski trafnie wskazał, że w takim przypadku do odpowiedzialności karnej skarbowej powinni być pociągnięci wszyscy członkowie zarządu spółki, a nie tylko jej prezes, gdyż wszyscy członkowie zarządu mają obowiązek prowadzenia bieżących spraw spółki, a do zaniechania wykonywania obowiązków podatkowych spółki może dojść zarówno przez podjęcie wspólnej decyzji przez członków zarządu, jak i przez akceptację (przewidywanie i godzenie się – zamiar ewentualny) przez nich tego faktu⁷⁹.

Zajmowanie się sprawami gospodarczymi, w tym w szczególności finansowymi – o których mowa w art. 9 § 3 k.k.s. – oznacza podejmowanie wszelkiego rodzaju czynności o charakterze faktycznym i prawnym, związanych z wymianą dóbr i usług oraz obrotem środkami finansowymi, w tym również prowadzenie ksiąg rachunkowych, doradztwo podatkowe czy rozliczanie się ze zobowiązań podatkowych wobec Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub Unii Europejskiej⁸⁰. Tak więc sprawcami wykonawczymi przestępstw lub

⁷⁸ OSNKW 2002/11–12, poz. 106. Zob. też J. Raglewski, *Glosa do wyroku SN z 2.07.2002 r., IV KK 164/02*, „Prawo Spółek” 2004/2, s. 49.

⁷⁹ Zob. T. Oczkowski, *Glosa do wyroku SN z 2.07.2002 r., IV KK 164/02*, OSP 2004/4, s. 188–190.

⁸⁰ Por. P. Tatarczak, J. Tatarczak, *Odpowiedzialność podatkowa doradców podatkowych i księgowych*, MoPod 2002/1, s. 24; zob. też wyrok SN z 22.02.2006 r., III KK 213/05, OSNKW 2006/5, poz. 45, oraz glosa do tego wyroku T. Oczkowskiego, POP 2007/2, s. 115.

wykroczeń podatkowych będą na ogół określani pracownicy jednostek organizacyjnych, odpowiedzialni z racji powierzonych im zadań za wypełnianie obowiązków finansowoprawnych, w tym za prowadzenie wszelkiego typu ksiąg, naliczanie, potrącanie i odprowadzanie podatków jako płatnicy i podatnicy. W przypadku powierzenia prowadzenia ksiąg biura rachunkowego czy doradcy podatkowemu odpowiedzialność karna za sprawstwo wykonawcze związane z niewywiązywaniem się czy wywiązywaniem nieprawidłowym z obowiązków przekazanych im do realizacji obciąża osoby, które podjęły się wypełniania konkretnych zadań. Ilustruje to konkretny przykład, jakim zajmował się Sąd Najwyższy w wyroku z 7.11.2013 r., V KK 158/13⁸¹, w którym wskazał, że: „Osoba zajmująca się, w warunkach określonych w art. 9 § 3 k.k.s., obsługą księgową podatnika, w tym sporządzaniem deklaracji lub oświadczenia składanych następnie organowi podatkowemu, może ponosić odpowiedzialność karną jak sprawca, z art. 56 § 1 k.k.s., jeżeli podając w tych dokumentach nieprawdę lub zatajając prawdę, naraziła podatek na uszczuplenie”. Osoby z mocy ustaw zobowiązane do wypełniania określonych obowiązków finansowoprawnych zabezpieczonych przy pomocy sankcji karnych, które przekazały ich wypełnianie innym osobom, będą – co do zasady – wolne od odpowiedzialności karnej za sprawstwo wykonawcze określonych przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych, mogą natomiast odpowiadać za sprawstwo niewykonawcze (polecające lub kierownicze), jeżeli polecały ich niewykonanie czy wykonywanie nienależyte czy kierowały realizacją czynu zabronionego bądź też pełniły inne naganne role penalizowane przez Kodeks karny skarbowy (np. podżegacza, który nakłaniał do popełnienia określonego przestępstwa skarbowego). Zaznaczyć w tym miejscu należy, że osoby zajmujące się sprawami gospodarczymi, w tym w szczególności finansowymi innych podmiotów mających np. status płatnika same nie stają się przez to płatnikiem i tak jak będą mogły być pociągnięte do odpowiedzialności karnej skarbowej, gdy dopuszczają się przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, tak nie będą ponosiły

⁸¹ OSNKW 2014/2, poz. 17, oraz A. Skowron, *Glosa do wyroku SN z 7.11.2013 r., V KK 158/13*, LEX 2014. Zob. też wyrok SA w Katowicach z 8.03.2018 r., II AKa 59/18, LEX nr 2615541.

odpowiedzialności majątkowej na podstawie art. 27 o.p. za niepobrane lub nieodprowadzone podatki, gdyż ona obciąża płatnika⁸².

Z uwagi na penalizację przez Kodeks karny skarbowy na końcu rozdziału 6, 7, 8 i 9 części szczególnej tego kodeksu dopuszczenia chociażby nieumyślnie (a tym bardziej umyślnie – tzw. hybrydalna strona podmiotowa) do dokonania jakiegokolwiek czynu zabronionego określonego w którymś z tych rozdziałów poprzez umyślne niedopełnienie obowiązku nadzoru nad przestrzeganiem reguł obowiązujących w działalności danego przedsiębiorcy lub jednostki organizacyjnej – wchodzi w grę także odpowiedzialność karna skarbową właściciela firmy (będącego osobą fizyczną) lub osób należących do kadry kierowniczej podmiotu zbiorowego za swoiste wykroczenie skarbowe (zob. wykroczenie z art. 84, 96, 106 i 111 k.k.s.).

- 12. Indywidualizacja odpowiedzialności każdego ze sprawców.** Odpowiedzialność karna skarbową wszystkich współdziałających przy popełnieniu czynu zabronionego – analogicznie jak w prawie karnym powszechnym – **ma charakter odpowiedzialności niezależnej** od odpowiedzialności pozostałych sprawców i opiera się na **zasadzie indywidualizacji winy** oraz **zasadzie indywidualizacji odpowiedzialności karnej**. Bez wątpienia należy przyjąć obowiązywanie obu powyższych zasad w stosunku do wszystkich współdziałających (czyli zarówno do sprawcy głównego, współsprawców, sprawcy kierowniczego, jak i sprawcy polecającego), pomimo że w art. 9 § 2 k.k.s. odniesiono je tylko do „współsprawców”, a nie do każdego ze „współdziałających”. Użycie zbyt wąskiego określenia współsprawców zamiast pojęcia szerszego w postaci współdziałających należy uznać za błąd wynikający z niedoskonałości ustawodawcy. Z uwagi na treść art. 9 § 1 k.k.s., gdzie zostały wymienione wszystkie cztery formy sprawstwa, a tym samym możliwego współdziałania przy realizacji czynu zabronionego, trudno zasadnie przyjąć, że ustawodawca świadomie użył pojęcia współ-

⁸² Por. wyrok SA w Katowicach z 8.03.2018 r., II AKa 59/18, LEX nr 2615541, oraz B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, s. 129.

sprawstwa zamiast współdziałania. Należy mieć bowiem na uwadze, że wskazane w art. 9 § 1 k.k.s. formy sprawstwa dotyczą zarówno przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych i nie da się regulacji zawartej w art. 9 § 2 k.k.s. uzupełnić recepcją przez art. 20 § 2 k.k.s. przepisów art. 20 i art. 21 § 1 k.k., gdyż dotyczy ona tylko przestępstw skarbowych, a nie dotyczy wykroczeń skarbowych. Ta istotna luka w zakresie regulacji wymaga interwencji ustawodawcy, a dopóki to nie nastąpi, konieczne jest posługiwanie się wykładnią rozszerzającą regulację zawartą w art. 9 § 2 k.k.s. na wszystkich współdziałających. Mając to wszystko na uwadze, należy przyjąć, że **każdy ze współdziałających odpowiada niezależnie od tego, czy inni sprawcy będą odpowiadali i czy są zdolni do ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej** (np. z racji wieku czy stanu poczytalności) **oraz w granicach swej umyślności lub nieumyślności, przy czym okoliczność osobista, wyłączająca lub łagodząca albo zaostrzająca odpowiedzialność, która nie stanowi znamienia czynu zabronionego, jest uwzględniana tylko wobec sprawcy, którego ona dotyczy** (por. art. 9 § 2 k.k.s. oraz art. 20 i 21 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Chodzi tutaj o takie okoliczności jak np. status nieletniości, stan psychiczny, uprzednia karalność lub niekaralność⁸³ oraz działanie w anormalnej sytuacji motywacyjnej, usprawiedliwiający lub podwyższający naganność motyw działania, uczynienie sobie z popełniania czynów karnych skarbowych stałego źródła dochodu itd.

- 13. Kwestia odpowiedzialności za przestępstwa lub wykroczenia indywidualne.** Kodeks karny skarbowy poprzez recepcję odpowiednich przepisów Kodeksu karnego rozstrzyga problem określenia podstaw odpowiedzialności za współudział w popełnieniu przestępstwa indywidualnego, czyli takiego, którego sprawcą nie może być każdy, a jedynie określona klasa podmiotów (np. podatnik, płatnik, inkasent, producent, importer, rezydent). Wobec braku w Kodeksie karnym skarbowym przestępstw indywidualnych niewłaściwych, przy których cecha indywidualna sprawcy wpływa na podwyższenie lub złagodzenie odpowiedzialności karnej skarbowej, unormowania przepisu art. 21

⁸³ Tak SN w wyroku z 26.03.2014 r., III KK 396/13, LEX nr 1451526.

§ 2 k.k. recypowane przez przepis art. 20 § 2 k.k.s. dotyczyć będą tylko przestępstw skarbowych tzw. właściwych, w których szczególna cecha sprawcy stanowi cechę konstytutywną danego typu przestępstwa skarbowego, tj. decyduje o uznaniu danego typu zachowania za czyn naganny wymagający penalizacji. W wyniku wykładni wskazanych przepisów należy dojść do wniosku, że **jeżeli okoliczność osobista dotycząca sprawcy przesądza o karalności określonego zachowania, to współdziałający przy jego popełnieniu (współsprawca, sprawca kierowniczy, sprawca polecający, jak też podlegacz lub pomocnik) odpowiadać będzie na podstawie przepisu statuującego to przestępstwo indywidualne, gdy o tej okoliczności wiedział, chociażby go nie dotyczyła**⁸⁴. Współdziałający odpowiadać będzie zatem za przestępstwo indywidualne, którego samodzielnie nie mógłby popełnić. Ustawa zezwala jednak sądowi na zastosowanie wobec współdziałającego, nieposiadającego indywidualnej cechy, instytucji nadzwyczajnego złagodzenia kary, a nawet na odstąpienie od jej wymierzenia lub wymierzenia środka karnego wymienionego w art. 22 § 2 pkt 2, 3, 5 i 6 k.k.s., z wyjątkiem przypadku przedmiotów, których wytwarzanie, posiadanie, obrót, przechowywanie, przewóz, przenoszenie lub przesyłanie jest zabronione – zob. art. 21 § 3 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. i art. 20 § 3 k.k.s.).

W aktualnym stanie prawnym **zasada rozciągająca odpowiedzialność** wszystkich współdziałających przy popełnieniu przestępstwa skarbowego także na przestępstwa indywidualne właściwe (gdy wiedzieli o indywidualnej właściwości sprawcy głównego) **nie znajduje zastosowania do wykroczeń indywidualnych właściwych**. Trudno znaleźć merytoryczne uzasadnienie dla takiego rozwiązania, gdyż w prawie karnym skarbowym jest niewiele mniej wykroczeń indywidualnych właściwych niż przestępstw indywidualnych właściwych. Brak recepcji przepisu art. 21 § 2 k.k. odnośnie do wykroczeń skarbowych sprawia, że za wykroczenia indywidualne właściwe odpowiadać będą mogli tylko ci współdziałający (współsprawcy, sprawcy kierowniczy i sprawcy polecający), którzy sami są intraneusami (osobami o wymaganych w usta-

⁸⁴ Tak też SN w wyroku z 26.03.2014 r., III KK 396/13, LEX nr 1451526, teza 2.

wie indywidualnych cechach) – natomiast pozostali będą bezkarni. **Jest to kolejna nieuzasadniona luka w prawie** karnym skarbowym, która powinna być uzupełniona stosownym zapisem ustawowym.

Art. 10. [Błąd]

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

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

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

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

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

1. **Pojęcie i rodzaje błędów.** Odpowiedzialność za przestępstwa skarbowe, jak również za wykroczenia skarbowe – podobnie jak każda odpowiedzialność karna – uzależniona jest od możliwości przypisania sprawcy winy. Jest to bowiem odpowiedzialność osobista za zachowania społecznie szkodliwe oparta na indywidualnej winie. Bez winy nie ma przestępstwa skarbowego ani wykroczenia skarbowego, co zostało wyraźnie wyartykułowane w przepisie art. 1 § 3 k.k.s. **Jedną z okoliczności wyłączających lub umniejszających winę jest błąd sprawcy czynu zabronionego.** O pozostawianiu sprawcy w błędzie można

mówić wtedy, **gdy w sposób nieadekwatny odbiera on rzeczywistość lub jakiś jej istotny fragment. Błąd może polegać na urojeniu** sobie występowania elementów lub okoliczności, których w rzeczywistości nie ma, **lub na nieświadomości** istnienia elementów lub okoliczności, które w rzeczywistości występują. Oba rodzaje błędów mają znaczenie dla możliwości ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej. Instytucja błędu i jej prawnokarne konsekwencje **zostały uregulowane w art. 10 k.k.s. wspólnie dla przestępstw skarbowych i dla wykroczeń skarbowych**. Na gruncie tego przepisu wyróżnić można dwa typy błędu co do znamion ustawowych (*error facti* – § 1 i 2), błąd co do kontraty (§ 3) oraz błąd co do prawa (*error iuris* – § 4).

2. **Błąd co do znamienia ustawowego.** Pierwszy z błędów co do faktu to błąd co do okoliczności stanowiącej znamię ustawowe czynu zabronionego (czyli cechy charakterystycznej wskazanej w dyspozycji przepisu statuującego określony typ zachowania naganne), który w myśl postanowień art. 10 § 1 k.k.s. **skutkuje tym, że nie można sprawcy postawić zarzutu jego umyślnego popełnienia**. Biorąc pod uwagę, że niemal wszystkie typy przestępstw skarbowych, a także wykroczeń skarbowych są penalizowane tylko wtedy, gdy sprawca dopuszcza się ich umyślnie, pozostawanie przez podmiot w tym istotnym błędzie faktycznym będzie stanowiło przeszkodę do postawienia mu zarzutu i pociągnięcia go do odpowiedzialności karnej skarbowej. I tak np. nie można pociągnąć do odpowiedzialności karnej skarbowej osoby prowadzącej wadliwie księgę, gdy jest ona przekonana, że prowadzi ją w sposób prawidłowy. Wynika to stąd, że wykroczeniem wadliwego prowadzenia księgi, o którym mowa w art. 61 § 3 k.k.s., jest tylko czynienie tego w sposób świadomy i zamierzony (por. art. 61 § 3 oraz art. 4 § 1 i 2 k.k.s.).

Nie będzie natomiast błędem istotnym, gdyż nie dotyczy on ustawowych znamion czynu zabronionego, np. pozostawanie sprawcy w błędzie co do rodzaju podrabianych lub przerabianych przez niego znaków akcyzy (por. art. 67 § 1 lub 4 k.k.s.). Pomimo więc pozostawania sprawcy w błędzie będzie on pociągnięty do odpowiedzialności karnej skarbowej.

3. **Błąd co do znamienia uprzywilejowującego czyn zabroniony.** Ten szczególny rodzaj błędu istotnego co do faktu został uregulowany w art. 10 § 2 k.k.s. **Stanowi on podstawę do pociągnięcia sprawcy czynu karnego skarbowego do odpowiedzialności na podstawie przepisu łagodniejszego, pomimo że w rzeczywistości zrealizował czyn podpadający pod surowszą kwalifikację prawną, jeżeli dopuścił się go w usprawiedliwionym błędnym przekonaniu występowania okoliczności stanowiącej znamię czynu zabronionego, od której zależy taka łagodniejsza odpowiedzialność (błąd polegający na urojeniu).** Aby sprawca poniósł odpowiedzialność karną skarbową na podstawie przepisu łagodniejszego, a nie przepisu surowszego, którego znamiona rzeczywiście wyczerpał – jego błędne mniemanie co do tego, co rzeczywiście uczynił, musi być usprawiedliwione. **Błąd usprawiedliwiony to taki, który nie jest zawiniony przez sprawcę, w związku z czym nie można mu postawić zarzutu z powodu wyrobienia sobie błędnego przekonania**⁸⁵. Mając na uwadze pewne stałe kryteria rozwarstwiania czynów karnych skarbowych przyjęte w Kodeksie karnym skarbowym, które powodują, że dany typ zachowania zabronionego może mieć status przestępstwa w typie podstawowym, przestępstwa w odmianie uprzywilejowanej albo wykroczenia – omawiany rodzaj błędu będzie wchodził w grę przede wszystkim wtedy, gdy sprawca był przekonany, że jego czyn jest małej wagi albo wartość przedmiotu czynu lub uszczuplonej albo narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej nie przekracza ustawowego progu albo jest mała, podczas gdy w rzeczywistości była wyższa (np. z powodu niespodziewanego podwyższenia stawek celnych albo kursu niektórych walut). W przypadku gdy urojenie przez sprawcę istnienia okoliczności wpływającej na łagodniejszą kwalifikację prawną czynu nie było usprawiedliwione – sprawca odpowie za tę odmianę czynu, której się rzeczywiście dopuścił.
4. **Błąd co do bezprawności czynu.** Błąd co do bezprawności czynu, o którym mowa w art. 10 § 3 k.k.s., **to błąd związany z urojeniem sprawcy, że zachodzi okoliczność kontratypowa, czyli legalizująca ten czyn,**

⁸⁵ M. Bojarski [w:] M. Bojarski, J. Giezek, Z. Sienkiewicz, *Prawo karne materialne. Część ogólna i szczególna*, Warszawa 2004, s. 175.

która w rzeczywistości nie zachodzi. Jeżeli ten błąd jest usprawiedliwiony, to – zgodnie z postanowieniami art. 10 § 3 k.k.s. – sprawca nie popełnia przestępstwa skarbowego ani wykroczenia skarbowego, a więc nie będzie ponosił za popełniony przez siebie czyn wyczerpujący znamiona czynu określonego w Kodeksie karnym skarbowym odpowiedzialności karnej skarbowej. Kodeks karny skarbowy przewiduje tylko jeden rodzaj kontratypu związany z działaniami eksperymentatorskimi w zakresie eksperymentu ekonomicznego lub technicznego (zob. art. 27 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 i 5 k.k.s.). Na podstawie wskazanych powyżej przepisów bezkarne będzie naruszenie normy prawa karnego skarbowego zawartej w części szczególnej tytułu I Kodeksu karnego skarbowego zarówno wtedy, gdy sprawca rzeczywiście działa w warunkach dozwolonego kontratypu, jak i wtedy, gdy uroił sobie, że działa w ramach takiego kontratypu, i było to usprawiedliwione.

5. **Błąd co do prawa.** *Error iuris* został określony w art. 10 § 4 k.k.s. jako **nieświadomość karalności czynu**, jakiego się dopuścił sprawca. Sprawca zatem nie wie (nie zdaje sobie sprawy z tego), że to, co robi, stanowi bezprawie penalizowane jako przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Nie zachodzi zatem błąd co do prawa, gdy sprawca ma wątpliwości co do obowiązującego stanu prawnego, a więc gdy ma miejsce „fakt uświadamiania sobie niepewności co do rzeczywistości prawnej”⁸⁶.

Brak świadomości co do karalności podjętego zachowania, **jeśli jest usprawiedliwiony, skutkuje niemożnością uznania czynu sprawcy** wypełniającego ustawowe znamiona czynu zabronionego przez Kodeks karny skarbowy **za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe**, a w konsekwencji niemożnością pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności karnej skarbowej. **O usprawiedliwionej nieświadomości karalności danego zachowania można mówić wtedy, gdy nie można sprawcy zarzucić braku należytej staranności w ustalaniu obowiązującego prawa.** Z usprawiedliwioną nieświadomością karalności danego typu zachowania będziemy mieli do czynienia w szczególności wtedy,

⁸⁶ Wyrok SN z 5.12.2018 r., V KK 516/17, OSNK 2019/2, poz. 11.

gdy jego sprawca bez swojej winy nie mógł zorientować się co do faktu jego karalności, a tym bardziej wtedy, gdy uzyskał oficjalną informację od przedstawicieli uprawnionych organów, że dany czyn jest zgodny z prawem i nie jest karalny. Usprawiedliwiona nieświadomość karalności popełnionego czynu może mieć miejsce zwłaszcza wtedy, gdy przepisy prawa podatkowego, celnego, dewizowego lub hazardowego wypełniające blankietowe dyspozycje prawa karnego skarbowego są często zmieniane i wprowadzane w życie bez żadnego lub z bardzo krótkim *vacatio legis* oraz bez odpowiedniego upowszechnienia dokonanych zmian w społeczeństwie, a jednocześnie na sprawcy nie ciążył szczególnie obowiązek ich śledzenia ze względu na prowadzenie działalności gospodarczej, wykonywany zawód lub pełnienie określonej funkcji. Nieświadomość karalności poszczególnych czynów penalizowanych przez Kodeks karny skarbowy może być usprawiedliwiona w szczególności w przypadku cudzoziemców, którzy przybywają do naszego kraju na krótki pobyt niezwiązany z działalnością gospodarczą, gdyż jej prowadzenie obliuguje do zapoznania się z systemem obowiązującego u nas prawa⁸⁷. Nieświadomość karalności danego typu czynu nie będzie usprawiedliwiona wówczas, gdy w kraju zamieszkania cudzoziemca analogiczne zachowania także są objęte penalizacją. Również w przypadku naszych obywateli usprawiedliwiona nieświadomość karalności danych zachowań może mieć miejsce chociażby z racji częstej i nierzadko zaskakującej zmiany regulacji z zakresu szeroko rozumianego prawa finansowego lub ich interpretacji, które rzutują na zakres penalizacji zachowań stypizowanych jako przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe⁸⁸. W szczególności błąd co do oceny prawnej danego typu zachowania może być usprawiedliwiony, gdy polega na przyjęciu wadliwej interpretacji przepisu i braku świadomości, że sądy stosują inną wykładnię, albo w sytuacji gdy sprawca działa pod wpływem dotychczasowego stanowiska judykatury, które nagle uległo

⁸⁷ Por. M. Bojarski [w:] M. Bojarski, J. Giezek, Z. Sienkiewicz, *Prawo...*, s. 183–184.

⁸⁸ L. Wilk, *Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego*, Toruń 2004, s. 72. Tak też SN w postanowieniu z 26.10.2020 r., II KK 236/20, LEX nr 3082190, ale z dodatkowym wskazaniem, że przyjęcie takiego błędu wymaga pogłębionej analizy na gruncie realiów procesowych danej sprawy – co wydaje się dość oczywiste.

zmianie⁸⁹. Jak trafnie zauważa Sąd Najwyższy, nie można jednak powoływać się skutecznie na niezawinioną nieświadomość stanu prawa, jeżeli z ustalonych faktów wynika, że sprawca nie tylko nie starał się w sposób należyty zapoznać z obowiązującym uregulowaniem, choć miał możliwość to uczynić u przedstawicieli właściwych organów, ale wręcz wyraźnie z takiej możliwości zrezygnował⁹⁰. Sąd Najwyższy, wypowiadając się ostatnio bardzo często w przedmiocie usprawiedliwionej nieświadomości karalności czynu, podnosi, że dokonując oceny w tym względzie, należy brać pod uwagę całokształt okoliczności związanych z danym zdarzeniem, a także osobę sprawcy. Kryteria usprawiedliwienia takiego błędu mają charakter obiektywno-subiektywny, wymagając odwołania się do standardu osobowego wzorowego obywatela oraz kryterium subiektywnego – indywidualnej możliwości uniknięcia błędu⁹¹. W innym orzeczeniu Sąd Najwyższy wskazał, że badając formułę usprawiedliwienia, należy odwoływać się do wzorca osobowego zachowania przeciętnego obywatela, zaznaczając jednak, że w przypadku prawa karnego skarbowego odnośnie do osoby prowadzącej działalność gospodarczą w grę wchodzić może model osobowy o podwyższonym standardzie wymagań⁹² – z czym należy się zgodzić.

- 6. Nieusprawiedliwiony błąd i jego prawnokarne skutki.** Realizacja ustawowych znamion czynu zabronionego przez Kodeks karny skarbowy **w warunkach błędu nieusprawiedliwionego nie uchyla winy i dlatego czyn sprawcy będzie stanowił przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe**, jednak fakt, że sprawca błędnie mniemał, iż dopuszcza się czynu łagodniej kwalifikowanego lub w danej sytuacji legalnego (dozwolonego) albo w nieświadomości jego karalności – umniejsza stopień winy sprawcy i dlatego zawsze będzie to rzutowało na ostateczny kształt orzeczenia o karze w ramach zwyczajnego jej wymiaru. Co więcej, ustawa w art. 10 § 5 k.k.s. w wypadku dwóch rodzajów

⁸⁹ Wyrok SN z 8.05.2019 r., III KK 30/18, LEX nr 2681280.

⁹⁰ Wyrok SN z 3.02.1997 r., II KKN 124/96, OSNKW 1997/5–6, poz. 46; wyrok SN z 6.06.2019 r., IV KK 218/18, LEX nr 2683638.

⁹¹ Wyroki SN: z 5.12.2018 r., V KK 516/17, OSNK 2019/2, poz. 11; z 3.04.2019 r., III KK 22/18, LEX nr 2657454; z 11.06.2019 r., III KK 113/18, LEX nr 2687639.

⁹² Wyrok SN z 17.04.2019 r., III KK 55/18, LEX nr 2650825.

błędów, mimo że były one nieusprawiedliwione, tj. przy dopuszczeniu się przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego w błędnym przekonaniu, że zachodzi okoliczność kontratypowa, jak również przy dopuszczeniu się czynu karnego skarbowego przy braku świadomości jego karalności – upoważnia sąd **do fakultatywnego zastosowania** wobec sprawcy instytucji nadzwyczajnego złagodzenia kary, jeśli czyn jest przestępstwem skarbowym, a w przypadku gdy czyn jest wykroczeniem skarbowym (przy których z uwagi na jeden rodzaj grożącej kary i jej rozpiętość nie przewiduje się w ogóle stosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary), do odstąpienia od wymierzenia kary lub środka karnego wymienionego w art. 47 § 2 pkt 2 lub 3 k.k.s., z wyjątkiem przypadku przedmiotów tzw. zakazanych (z art. 29 pkt 4 k.k.s.).

Art. 11. [Niepoczytalność]

§ 1. Nie popełnia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, kto z powodu choroby psychicznej, upośledzenia umysłowego lub innego zakłócenia czynności psychicznych nie mógł w czasie czynu rozpoznać jego znaczenia lub pokierować swoim postępowaniem.

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

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

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

1. **Niepoczytalność i jej prawnokarne skutki.** Niepoczytalność jest trzecią okolicznością uchylającą winę (obok nieletniości i usprawiedliwionych błędów). **Jej źródłem mogą być tylko trzy przyczyny:** choroba psychiczna, upośledzenie umysłowe lub zakłócenie czynności psychicznych o innym podłożu (zarówno patologicznym, jak i niepatologicznym). Jeżeli któraś z wymienionych przyczyn sprawi, że sprawca czynu zabronionego przez Kodeks karny skarbowy w czasie jego realizacji był pozbawiony całkowicie zdolności rozpoznania znaczenia czynu, a w nieuchronnej tego konsekwencji także możliwości pokierowania swoim postępowaniem albo przy zachowaniu zdolności rozpoznania znaczenia czynu nie był w stanie swoim zachowaniem pokierować, to mamy do czynienia ze stanem niepoczytalności. **Niemожność rozpoznania znaczenia czynu** oznacza, że sprawca nie zdaje sobie sprawy z tego, co czyni, czy to ze względu na niemożność właściwej oceny faktów, czy sensu moralno-społecznego i prawnego swojego czynu⁹³. Mówiąc inaczej – sprawca nieprawidłowo odbiera rzeczywistość lub nie ma świadomości szkodliwości społecznej swojego czynu czy też zdolności kojarzenia lub przewidywania przebiegu związków przyczynowych, a w szczególności tego, że jego postępowanie może doprowadzić do określonych w ustawie ujemnych skutków albo wywołać inne, ujemne konsekwencje niewskazane wśród ustawowych znamion⁹⁴. **Niemожność pokierowania swoim postępowaniem** oznacza brak hamulców albo stymulatorów do zachowania się zgodnie z prawem⁹⁵. Stan niepoczytalności sprawcy w czasie popełniania czynu zabronionego **skutkuje brakiem możliwości postawienia mu zarzutu z powodu tego zachowania**, stąd też **ustawa stanowi, że taki sprawca nie popełnia przestępstwa ani wykroczenia skarbowego**. W rezultacie nie można sprawcy pociągnąć do odpowiedzialności karnej skarbowej, a w razie wszczęcia postępowania karnego skarbowego należy je umorzyć (zob. art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Wobec sprawcy

⁹³ Por. M. Bojarski [w:] M. Bojarski, J. Giezek, Z. Sienkiewicz, *Prawo...*, s. 186, oraz W. Wolter [w:] M. Cieślak, K. Spett, W. Wolter, *Psychiatria w procesie karnym*, Warszawa 1977, s. 35–37.

⁹⁴ V. Konarska-Wrzosek [w:] V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 64.

⁹⁵ Por. M. Cieślak, *Polskie prawo karne. Zarys systemowego ujęcia*, Warszawa 1994, s. 341.

niepoczytalnego w czasie popełniania czynu zabronionego o randze przestępstwa można w razie potrzeby stosować środki zabezpieczające, określone w art. 22 § 3 k.k.s., a wobec sprawcy czynu wyczerpującego ustawowe znamiona wykroczenia skarbowego jedynie przypadek przedmiotów tytułem środka zabezpieczającego (zob. art. 47 § 4 k.k.s.).

Kwestia ustalenia występowania określonych psychicznych przyczyn i psychologiczno-wolicyjnych skutków właściwych dla stanu niepoczytalności, i to w chwili popełnienia czynu zabronionego, wymaga wiadomości specjalnych, dlatego do ich stwierdzenia **konieczna jest opinia co najmniej dwóch biegłych lekarzy psychiatrów** (art. 202 § 1 i 5 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.).

2. **Poczytalność ograniczona i jej prawnokarne skutki.** Mimo że przepis art. 11 § 2 k.k.s. nie wyraża tego wprost – **przyczyny poczytalności ograniczonej są takie same** jak te, które mogą być podłożem stanu niepoczytalności, czyli: choroba psychiczna, upośledzenie umysłowe lub inne zakłócenie czynności psychicznych. Poczytalność ograniczona tym się różni od stanu niepoczytalności, że sprawca ma zachowaną przynajmniej częściowo zdolność rozpoznania znaczenia swojego czynu lub pokierowania swoim postępowaniem. To powoduje, że **sprawca, którego poczytalność w chwili popełniania czynu karnego skarbowego była jedynie ograniczona, ma zdolność do popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego i do ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej**. Ponieważ jednak stan poczytalności ograniczonej sprawcy w czasie czynu **umniejsza jego winę**, powinno to znaleźć swój wyraz w sądowym wymiarze kary jako okoliczność łagodząca, i to zarówno wtedy, gdy sprawca odpowiada za przestępstwo skarbowe, jak i wtedy, gdy odpowiada za wykroczenie skarbowe.

Jednakże w razie ustalenia, że **sprawca przestępstwa skarbowego**, dopuszczając się tego czynu, miał **poczytalność ograniczoną w stopniu znacznym**, wymiar kary takiemu sprawcy został ustawowo **ograniczony do 2/3 górnej granicy ustawowego zagrożenia za czyn, który został mu przypisany**. Co więcej, wobec sprawcy przestępstwa popełnionego w stanie znacznego ograniczenia poczytalności **sąd może skorzy-**

stać z instytucji nadzwyczajnego złagodzenia kary, a nawet odstąpić od wymierzenia kary lub środka karnego, o którym mowa w art. 22 § 2 pkt 2–6 k.k.s. Możliwość odstąpienia od wymierzenia wskazanych środków karnych – z uwagi na postanowienie zawarte w art. 19 § 3 k.k.s. – istnieje **nawet wówczas, gdy ich orzeczenie jest obligatoryjne** z uwagi na przypisany typ przestępstwa. Możliwość odstąpienia od wymierzenia środka karnego z oczywistych względów nie obejmuje przypadku przedmiotów tzw. zakazanych, tj. określonych w art. 29 pkt 4 k.k.s.

W przypadku popełnienia wykroczenia skarbowego w stanie znacznego ograniczenia poczytalności sąd ma fakultatywną możliwość odstąpienia od wymierzenia sprawcy kary lub środka karnego wymienionego w art. 47 § 2 pkt 2 i 3 k.k.s. (nawet przewidzianego do obligatoryjnego orzekania), co nie obejmuje przypadku przedmiotów określonych w art. 29 pkt 4 k.k.s., czyli takich, których wytwarzanie, posiadanie, obrót, przechowywanie, przewóz, przenoszenie lub przesyłanie jest zabronione.

Zaznaczyć należy, że zarówno w odniesieniu do sprawców przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych popełnionych w stanie poczytalności ograniczonej w stopniu znacznym **upoważnienie sądu zawarte w art. 11 § 2 i 3 k.k.s. do odstąpienia od wymierzenia sprawcy kary lub środka karnego oznacza możliwość całkowitej rezygnacji z jego ukarania**, czyli odstąpienie zarówno od orzeczenia kary, jak i od orzeczenia środka karnego – por. treść art. 19 § 1 k.k.s. (pod warunkiem, że nie wchodzi w grę orzeczenie przypadku przedmiotów zakazanych z art. 29 pkt 4 k.k.s.).

- 3. Zawiniona niepoczytalność lub poczytalność ograniczona i jej prawnokarne skutki.** W art. 11 § 4 k.k.s. – analogicznie jak w art. 31 § 3 k.k. – **ustawowo wyłączono nieodpowiedzialność** karną skarbową sprawcy niepoczytalnego w czasie popełniania czynu zabronionego **oraz możliwość łagodniejszego potraktowania** sprawców o poczytalności ograniczonej w stopniu znacznym, **jeżeli ten stan został spowodowany samoodurzeniem się alkoholem lub innym środkiem**. Ze względów ochronnych i sprawiedliwościowych tacy sprawcy nie za-

sługują na takie samo ich traktowanie jak sprawcy, którzy dopuścili się naruszeń prawa w stanie niezawinionej niepoczytalności lub poczytalności ograniczonej. Z dobrodziejstw wskazanych w art. 11 § 1–3 k.k.s. nie mogą korzystać sprawcy, którzy dobrowolnie wprawili się w stan nietrzeźwości lub w inny stan odurzenia, powodując tym samym u siebie, chociażby nieumyślnie, wyłączenie poczytalności lub jej ograniczenie, czyli wtedy, gdy taką reakcję swojego organizmu przewidywali albo mogli przewidzieć. Z uwagi na brak recepcji przez Kodeks karny skarbowy przepisu art. 115 § 16 k.k. definicję stanu nietrzeźwości należy czerpać z art. 46 ust. 3 ustawy z 26.10.1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi⁹⁶, zgodnie z którym **stan nietrzeźwości zachodzi**, gdy zawartość alkoholu w organizmie wynosi lub prowadzi do stężenia we krwi powyżej 0,5‰ alkoholu albo obecności w wydychanym powietrzu powyżej 0,25 mg alkoholu w 1 dm³.

Sprawcy, o których mowa w art. 11 § 4 k.k.s., odpowiadają za popełnione przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe tak, jakby byli w pełni poczytalni, choć w rzeczywistości tak nie było. Taką fikcję popełnienia czynu karnego skarbowego w stanie pełnej poczytalności będzie się nierzadko przyjmować przy popełnianiu przestępstw lub wykroczeń z grupy celnych, np. gdy osoby przekraczające granicę celną i zobowiązane do dokonania zgłoszenia celnego lub przedstawienia towarów (art. 86 k.k.s.) albo do przedstawienia wymaganych dokumentów czy udzielenia ustnych lub pisemnych wyjaśnień albo do współdziałania przy kontroli celnej (art. 94 k.k.s.) nie uczynią tego, bo nie rozumieją znaczenia swojego czynu lub nie są w stanie pokierować swoim zachowaniem z powodu upojenia alkoholem lub odurzenia innym środkiem.

Art. 12. [Zasada humanitaryzmu]

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

⁹⁶ Dz.U. z 2019 r. poz. 2277 ze zm.

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

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

1. **Zasady wymiaru kary i innych środków penalnych.** Cały nasz system prawa karnego materialnego, w tym prawa karnego skarbowego, operuje systemem sankcji względnie określonych. Jego cechą jest wskazanie rodzaju kary lub kar grożących za poszczególne typy czynów zabronionych oraz określenie ich dolnych i górnych granic, w ramach których – co do zasady – orzeka sąd. Sądowy wymiar kary, aby nie był wymiarem dowolnym, nieskonkretyzowanym lub niepełnym, został oparty na zespole określonych ustawowo zasad i dyrektyw wymiaru kary. **Zasady wymiaru kary** to reguły o charakterze normatywnym, przyjęte w danym systemie prawa, na których musi się opierać każdy bez wyjątku jednostkowy akt wymiaru kary, które rozstrzygają kwestie natury ogólnej związane z wymiarem kary i pozostałych środków reakcji na czyn zabroniony. Zasady wymiaru kary abstrahują od cech konkretnego czynu oraz konkretnego sprawcy i nie wiążą się bezpośrednio z wyborem i dozowaniem kar i innych środków penalnych w indywidualnych przypadkach. Zasady wymiaru kary są jednakowe dla wszystkich działów prawa karnego⁹⁷. W art. 12 § 1 i 2 k.k.s. zostały wskazane trzy zasady: zasada (zasady) humanitaryzmu, zasada względnej swobody sądu przy wymiarze kary i innych środków oraz zasada oznaczoności kar i środków karnych oraz względnej nieoznaczoności środków zabezpieczających. W art. 13 § 2 k.k.s. została wyartykułowana zasada indywidualizacji kary i innych środków, a w art. 48

⁹⁷ V. Konarska-Wrzosek, *Dyrektywy wyboru kary w polskim ustawodawstwie karnym*, Toruń 2002, s. 48–52.

§ 5 k.k.s. oraz w art. 63 k.k. recypowanym przez art. 20 § 2 k.k.s. zasada zaliczania rzeczywistego pozbawienia wolności na poczet orzeczonej kary, a w przypadku przestępstw skarbowych także rzeczywistego stosowania środków zapobiegawczych na poczet odpowiadających im rodzajowo środków karnych.

2. **Zasada humanitaryzmu.** Konieczność uwzględniania zasad humanitaryzmu, a w szczególności zasady poszanowania godności człowieka przy stosowaniu zarówno kary, jak i środków karnych oraz innych środków przewidzianych w kodeksie, została wyrażona w art. 12 § 1 k.k.s. Zasady te dotyczą „stosowania” kar i środków, co należy rozumieć jako **konieczność ich uwzględniania zarówno przy podejmowaniu decyzji co do wyboru rodzaju kary (ewentualnie kar) lub środka** w ramach, jakie stwarza Kodeks karny skarbowy, jak i **co do wysokości** zadawanej dolegliwości. Obowiązek uwzględniania zasad humanitaryzmu przy orzekaniu odnosi się zarówno do sprawców przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych. Ich uwzględnianie oznacza zakaz deptania godności człowieka, traktowania go w sposób nadmiernie surowy lub nieodpowiedni z uwagi na właściwości i warunki osobiste (takie jak np. wiek, stan zdrowia) oraz sytuację życiową sprawcy (stan rodzinny, majątkowy, brak pracy, bardzo niskie dochody uzyskiwane z pracy itp.).
3. **Zasada względnej swobody sądu przy wymiarze kary i innych środków.** Zasada ta została wyrażona w art. 12 § 2 k.k.s., gdzie wskazuje się, że sąd wymierza karę, środek karny lub inny środek według swojego uznania, ale w tej uznaniowości jest ograniczony ramami, jakie zakreśla ustawa (zarówno w sankcjach, jak i w przepisach części ogólnej tytułu I Kodeksu karnego skarbowego) oraz sformułowanymi w tym przepisie ogólnymi dyrektywami wymiaru kary.
4. **Zasada oznaczoności kar i innych środków karnych oraz względnej nieoznaczoności środków zabezpieczających.** Zasadę oznaczoności kar i pozostałych środków karnych można wyinterpretować z art. 12 § 2 k.k.s., gdzie wskazuje się, że sąd wymierza karę, środek karny lub inny środek w granicach przewidzianych przez kodeks, co oznacza,

że ma obowiązek skonkretyzować ten wymiar pod względem rodzaju wymierzanego środka reakcji prawnokarnej na czyn, jak i pod względem okresu jego trwania albo wartości zadawanej dolegliwości, gdy ma ona charakter finansowy. Odnośnie do orzekania środków zabezpieczających, z uwagi na ich specyficzną funkcję obowiązuje zasada mieszana w postaci konieczności określenia rodzaju środka zabezpieczającego, który ma być stosowany wobec sprawcy czynu zabronionego, jednak bez określania z góry czasu jego stosowania, gdyż to jest uzależnione od istnienia takiej potrzeby (art. 93d k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.).

5. **Zasada zaliczania rzeczywistego pozbawienia wolności na poczet orzeczonych kar oraz rzeczywistego stosowania środków zapobiegawczych na poczet orzeczonych środków karnych.** Zasada ta w części, w której obliguje do zaliczania rzeczywistego pozbawienia wolności na poczet orzeczonych kar, obowiązuje zarówno przy wyrokowaniu wobec sprawców przestępstw skarbowych (zob. art. 63 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.), jak i przy wymierzaniu kary za wykroczenia skarbowe (zob. art. 48 § 5 k.k.s.). W części, w której zasada ta nakłada obowiązek zaliczania rzeczywistego stosowania pozostałych środków zapobiegawczych na poczet odpowiadających im rodzajowo środków karnych, dotyczy tylko przypadków wyrokowania za przestępstwa skarbowe, gdyż w przypadku popełnienia czynów o randze wykroczeń skarbowych nie przewiduje się możliwości stosowania żadnych środków zapobiegawczych (zob. art. 113 § 3 pkt 1 k.k.s.).

W myśl wskazanych powyżej przepisów i dopełniających je z mocy art. 113 k.k.s. unormowań art. 265 i 417 k.p.k. **sąd ma obowiązek zaliczyć na poczet orzeczonej kary okres rzeczywistego pozbawienia wolności sprawcy** (które łączyło się z formalnym lub nawet nieformalnym jego zatrzymaniem), zastosowanego w związku ze sprawą karłą skarbową, w której wydawany jest wyrok, bądź sprawą toczącą się równocześnie, a zakończoną prawomocnym orzeczeniem uniewinniającym, umarzającym czy orzekającym o odstąpieniu od wymierzenia kary. Chodzi przy tym o zatrzymanie mające postać przetrzymywania ponad czas niezbędny do dokonania wszystkich standardowych czyn-

ności faktycznych lub procesowych, przeprowadzanych wobec każdej osoby podejrzanej o popełnienie przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, przy czym na poczet orzeczonej kary powinno się zaliczać np. umieszczenie sprawcy czynu zabronionego w szpitalu psychiatrycznym celem obserwacji, umieszczenie w izbie wytrzeźwień czy dłuższe przetrzymywanie w placówce Policji, Straży Granicznej lub Żandarmerii Wojskowej itp. Nie podlega natomiast zaliczeniu krótkotrwałe zatrzymanie związane z ujęciem, przesłuchaniem czy badaniem sprawcy ani też czas oczekiwania (nawet w zamknięciu) na transport, jeżeli nie jest on rażąco długi⁹⁸. **Zaliczanie okresu rzeczywistego pozbawienia wolności na poczet orzeczonej kary odbywa się według ustawowo określonych przeliczników.** W przypadku skazywania za przestępstwo skarbowe w grę wchodzi przeliczniki wskazane w przepisie art. 63 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. Zgodnie z jego postanowieniami jeden dzień rzeczywistego pozbawienia wolności równa się jednemu dniowi kary pozbawienia wolności, dwóm dniom kary ograniczenia wolności lub dwóm dziennym stawkom grzywny. Przy orzekaniu kary grzywny za wykroczenie skarbowe, zgodnie z unormowaniem przepisu art. 48 § 5 k.k.s., należy przyjąć, że jeden dzień rzeczywistego pozbawienia wolności jest równoważny grzywnie w wysokości od jednej pięćsetnej do jednej pięćdziesiątej górnej granicy ustawowego zagrożenia karą grzywny, przy czym w przypadku wykroczeń skarbowych każdy kalendarzowy dzień rzeczywistego pozbawienia wolności uznaje się za pełny dzień, bez względu na to, ile godzin w ciągu doby sprawca był faktycznie pozbawiony wolności. W przypadku przestępstw skarbowych (po nowelizacji recypowanego art. 63 k.k. ustawą z 20.02.2015 r.⁹⁹) to przeliczenie odbywa się według mniej korzystnych zasad, gdyż za dzień rzeczywistego pozbawienia wolności uważa się okres 24 godzin liczony od chwili rzeczywistego zatrzymania sprawcy czynu zabronionego i dopiero ostatni dzień rzeczywistego zatrzymania, jeśli wynosiło ono mniej niż 24 godziny, należy zaokrąglić w górę do pełnego dnia (por. art. 63 § 1 i 5 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.).

⁹⁸ A. Marek, *Kodeks...*, s. 210, i V. Konarska-Wrzonek [w:] V. Konarska-Wrzonek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 151–152.

⁹⁹ Ustawa z 20.02.2015 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 396).

W przypadku przestępstw skarbowych zaliczenie rzeczywistego pozbawienia wolności może być dokonywane zarówno na poczet kar, które mają być efektywnie wykonywane, jak i kar, których wykonywanie zostało warunkowo zawieszone. Jednak w przypadku jednoczesnego orzeczenia kilku kar, z których tylko jedna ma być efektywnie wykonywana (np. kary pozbawienia wolności z warunkowym zawieszeniem jej wykonywania i niesamoistnej kary grzywny) – zgodnie z *ratio legis* omawianych unormowań – zaliczenia dokonuje się na rzecz kary, która ma być wdrożona do wykonania. Dopiero wtedy, gdy okres rzeczywistego pozbawienia wolności w sprawie przewyższa rozmiarem wysokość kary, która ma być efektywnie wykonywana, nadwyżkę zalicza się na poczet kary warunkowo zawieszonej. W przypadku gdy wobec sprawcy przestępstwa skarbowego orzeczono równocześnie dwie kary podlegające efektywnemu wykonaniu (pozbawienie wolności i niesamoistną grzywnę albo ograniczenie wolności i niesamoistną grzywnę), okres rzeczywistego pozbawienia wolności zalicza się na poczet jednej z kar, a w razie istnienia nadwyżki także na poczet drugiej kary. Ustawa nie wskazuje jednak kolejności dokonywania zaliczeń na rzecz poszczególnych rodzajów kar. **Przyjąć jednak należy, że rzeczywiste pozbawienie wolności powinno być zaliczone przede wszystkim na poczet kary bezwzględnego pozbawienia wolności** z uwagi na obiektywną i subiektywną tożsamość rodzajową dolegliwości łączących się ze stosowaniem tych środków. Ponieważ takiej jednoznaczności ocen w zakresie stopnia dolegliwości nie ma w przypadku orzeczenia kary ograniczenia wolności i grzywny, dlatego też wydaje się, iż sąd przed podjęciem decyzji w kwestii zaliczenia rzeczywistego pozbawienia wolności na poczet jednej z orzeczonych kar powinien wysłuchać stanowiska sprawcy w tym względzie¹⁰⁰.

Zasada zaliczania dolegliwości zadanych sprawcy przestępstwa w związku ze stosowaniem wobec niego niektórych rodzajów środków zapobiegawczych na poczet później orzeczonych środków karnych dotyczy tylko tych **środków, które odpowiadają sobie pod względem rodza-**

¹⁰⁰ V. Konarska-Wrzosek [w:] V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 152–153.

jowym (zob. art. 63 § 3 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Przy skazywaniu sprawcy za przestępstwo skarbowe możliwe jest tylko zaliczenie środka zapobiegawczego polegającego na zawieszeniu oskarżonego w czynnościach służbowych lub w wykonywaniu zawodu albo na nakazaniu powstrzymania się od określonej działalności, gdyż tylko ten rodzaj środków zapobiegawczych ma swoje odpowiedniki w katalogu środków karnych, które mogą być orzeczone za przestępstwo skarbowe (por. art. 22 § 2 k.k.s.).

6. Dyrektywy ogólne wymiaru kary i pozostałych środków penalnych.

W art. 12 § 2 k.k.s. zostały sformułowane w sposób autonomiczny – ale analogicznie jak w art. 53 § 1 k.k. – dyrektywy ogólne wymiaru kary i pozostałych środków reakcji prawnokarnej, którymi musi się kierować każdy sąd zarówno przy orzekaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe, jak i w sprawie o wykroczenie skarbowe. **Dyrektywy ogólne** to ustawowe wskazania dotyczące jednostkowego aktu wymiaru kary, które mają uniwersalny charakter, gdyż odnoszą się do wszystkich sądzonych sprawców, wszystkich rodzajów przestępstw lub wykroczeń oraz dotyczą wszystkich rodzajów kar i pozostałych środków penalnych przewidzianych w danym systemie prawa. Dyrektywy ogólne są zarówno dyrektywami wyboru, jak i wymiaru kar, środków karnych i pozostałych środków penalnych. **Dyrektywy wymiaru kar i innych środków penalnych** to ustawowe wskazania, które mają ukierunkować sąd – w ramach przyznanej mu uznaniowości i swobody decyzji – w kwestii wyboru rodzaju kar, środków karnych i pozostałych środków penalnych oraz ich wysokości na gruncie indywidualnego przypadku, których zadaniem jest zagwarantowanie realizacji założonych, w danym systemie prawa, celów stawianych przed karą i pozostałymi środkami prawnokarnymi¹⁰¹.

W art. 12 § 2 k.k.s. sformułowano dla sądów orzekających w sprawach karnych skarbowych cztery dyrektywy ogólne: dwie sprawiedliwościowe i dwie prewencyjne.

¹⁰¹ V. Konarska-Wrzosek, *Dyrektywy...*, s. 73–74.