

# Rozdział I. Prawo karne skarbowe

## Spis treści

	Nb
<b>§ 1. Zagadnienia wprowadzające i ogólne</b> .....	1
I. Separacja prawa karnego skarbowego .....	1
II. Przedmiot ochrony prawa karnego skarbowego .....	9
III. Pojęcie przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego .....	18
IV. Specyfika konstrukcji Kodeksu karnego skarbowego .....	29
<b>§ 2. Przepisy prawa karnego skarbowego</b> .....	39
I. Źródła prawa karnego skarbowego .....	39
II. Struktura i konstrukcja przepisów prawa karnego skarbowego .....	43
III. Wykładnia i analogia w prawie karnym skarbowym .....	47
IV. Obowiązki przepisów prawa karnego skarbowego w czasie .....	50
V. Obowiązki przepisów prawa karnego skarbowego w miejscu .....	58
<b>§ 3. Naczelne założenia odpowiedzialności karnej skarbowej oraz odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe</b> .....	66
I. Odpowiedzialność karna skarbową a odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe .....	66
II. Czyn zabroniony w prawie karnym skarbowym .....	70
III. Rodzaje czynów zabronionych .....	76
IV. Ustawowe znamiona czynu zabronionego .....	86
V. Społeczna szkodliwość czynu zabronionego .....	88
VI. Zdolność podmiotu do ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej .....	92
VII. Bezprawność czynu zabronionego i kontratyp w prawie karnym skarbowym .....	107
VIII. Kontratyp błędu w prawie karnym skarbowym .....	110
IX. Jedność i wielość czynów zabronionych .....	115
X. Zbieg ocen prawnych czynu zabronionego oraz zbieg przepisów .....	118
XI. Czyn ciągły skarbowy i ciąg przestępstw skarbowych .....	127
<b>§ 4. Wspólnota (osobowa i rzeczowa) czynu zabronionego</b> .....	131
I. Stadia realizacji czynu zabronionego .....	131
II. Sprawstwo i współsprawstwo .....	137
III. Podżeganie i pomocnictwo .....	145
IV. Współdziałanie przestępcze a grupa przestępcza .....	147
V. Recydywa skarbową jako ponowienie czynu zabronionego oparte na jego tożsamości .....	151
<b>§ 5. Zaniechanie ukarania sprawcy</b> .....	155
I. Wprowadzenie .....	155
II. Czynniki żał w prawie karnym skarbowym .....	158
III. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności .....	164
IV. Odstąpienie od wymierzenia kary lub środka karnego .....	175
V. Ekspiacja podatkowa w formie korekty deklaracji podatkowej .....	179

VI. Wyłączenie karalności zaakceptowanego przez podatnika za pośrednictwem portalu podatkowego błędnego zeznania za rok podatkowy .....	183
<b>§ 6. System karania w prawie karnym skarbowym</b> .....	185
I. Wprowadzenie .....	185
II. Założenia systemu karania skarbowych czynów zabronionych .....	191
III. Rygory stosowania kary i środków karnych .....	193
IV. Ustawowy i sędziowski wymiar kary .....	200
V. Podstawy nadzwyczajnego obostrzenia kary .....	206
VI. Zasady obostrzenia kary .....	207
VII. Nadzwyczajne złagodzenie kary .....	209
<b>§ 7. Kary w prawie karnym skarbowym</b> .....	217
I. Struktura sankcji karnych .....	217
II. Kara grzywny w systemie karania .....	219
III. Kara ograniczenia wolności .....	226
IV. Kara pozbawienia wolności w systemie karnym skarbowym .....	228
V. Kara łączna .....	230
<b>§ 8. Środki karne w prawie karnym skarbowym</b> .....	232
I. Wprowadzenie .....	232
II. Przepadek przedmiotów .....	236
III. Ściągnięcie równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów .....	242
IV. Przepadek korzyści majątkowej i ściągnięcie równowartości pieniężnej przypadku korzyści majątkowej .....	245
V. Zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej .....	251
VI. Zakaz wykonywania określonego zawodu oraz zakaz zajmowania określonego stanowiska .....	253
VII. Podanie wyroku do publicznej wiadomości .....	255
VIII. Pozbawienie praw publicznych .....	257
IX. Środki karne o charakterze probacyjnym .....	259
<b>§ 9. Środki zabezpieczające w prawie karnym skarbowym</b> .....	264
I. Uwagi wprowadzające .....	264
II. Katalog środków zabezpieczających .....	265
III. Stosowanie środków zabezpieczających .....	266
<b>§ 10. Środki kompensacji skarbowej w prawie karnym skarbowym</b> .....	269
I. Wprowadzenie .....	269
II. Charakter kompensacyjny poszczególnych środków karnych w prawie karnym skarbowym .....	270
III. Ustawowy obowiązek kompensacji skarbowej .....	271
IV. Obowiązek zapłaty należności pieniężnej .....	273
V. Środki karne o charakterze egzekucji pieniężnej .....	274
<b>§ 11. Odpowiedzialność osób trzecich w prawie karnym skarbowym</b> .....	278
I. Wprowadzenie .....	278
II. Odpowiedzialność posiłkowa .....	279
III. Odpowiedzialność za zwrot korzyści majątkowej .....	283
IV. Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych w kontekście odpowiedzialności karnej skarbowej .....	285
<b>§ 12. Stratyfikacja rodzajowa skarbowych czynów zabronionych</b> .....	291
I. Uwarunkowania ogólne dyferencjacji skarbowych czynów zabronionych .....	291
II. Zróżnicowanie przedmiotowe skarbowych czynów zabronionych .....	293

<b>§ 13. Przepięstwa skarbowe oraz wykroczenia skarbowe przeciwko obowiãzkom podatkowym oraz rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji</b> .....	296
I. Wprowadzenie .....	296
II. Istota i charakter podatkowych czynów zabronionych .....	297
III. Klasyczne przestępstwa podatkowe i wykroczenia podatkowe .....	299
1. Wprowadzenie .....	299
2. Czyny zabronione z art. 54 KKS .....	300
3. Czyny zabronione z art. 55 KKS .....	301
4. Czyny zabronione z art. 56 KKS .....	302
5. Czyny zabronione z art. 56a KKS .....	303
6. Wykroczenie skarbowe z art. 57 KKS .....	304
7. Kary klasycznych przestępstw i wykroczeń podatkowych .....	305
IV. Naruszanie zasad dokumentacji podatkowej .....	306
V. Przepięstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe polegające na naruszeniu przepisów ustawy o podatku akcyzowym z art. 56b oraz 63–75 KKS .....	310
1. Uwagi wprowadzające .....	310
2. Przepięstwa skarbowe z art. 56b KKS .....	311
3. Czyny zabronione z art. 63 KKS .....	312
4. Czyny zabronione z art. 64 KKS .....	318
5. Czyny zabronione z art. 65 KKS .....	320
6. Czyny zabronione z art. 66 KKS .....	321
7. Czyny zabronione z art. 67 KKS .....	322
8. Czyny zabronione z art. 68 KKS .....	323
9. Czyny zabronione z art. 69 i 69a KKS .....	324
10. Czyny zabronione z art. 69b–96c KKS .....	325
11. Czyny zabronione z art. 70–75 KKS .....	326
12. Zestawienie kar poszczęólnych przestępstw i wykroczeń skarbowych polegających na naruszeniu przepisów ustawy o podatku akcyzowym .....	332
VI. Wyłudzenia zwrotu podatku, dotacji budżetowej, subwencji lub poniesionych wydatków (art. 76–76b i 82 KKS) .....	333
VII. Służbowe przestępstwa podatkowe i wykroczenia podatkowe (art. 77–81 oraz 83–84 KKS) .....	336
VIII. Przepięstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe skierowane przeciwko zasadom podatkowym przy podatku od wydobywania niektórych kopaliny (art. 75a, 75b, 75c KKS) .....	345
<b>§ 14. Przepięstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiãzkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicã towarami i uslugami</b> .....	351
I. Wprowadzenie .....	351
II. Wyłudzenie pozwolenia celnego (art. 85 KKS) .....	354
III. Uszczęplenie lub narażenie na uszczęplenie należności celnej (art. 86–88 KKS) .....	355
IV. Naruszenie warunków zwolnienia celnego albo zwolnienia od ograniczeń celnych (art. 89 KKS) .....	361
V. Naruszenie niektórych rygorów przepisów celnych (art. 90, 93–96 KKS) .....	362
VI. Paserstwo celne (art. 91 KKS) .....	367
VII. Narażenie na nienależny zwrot należności celnej (art. 92 KKS) .....	368
<b>§ 15. Przepięstwa skarbowe oraz wykroczenia skarbowe skierowane przeciwko obrotowi dewizowemu</b> .....	369

I. Wprowadzenie .....	369
II. Wyłudzenie zezwolenia dewizowego oraz posługiwanie się nim (art. 97 KKS) .....	373
III. Nielegalny obrót dewizowy i naruszenia ograniczeń dewizowych (art. 100–106d, 106j KKS) .....	376
IV. Niepoddawanie się kontroli dewizowej (art. 106e, 106f i 106h KKS) ..	384
V. Uchybienie rygorom dewizowym w zakresie nadzoru (art. 106k–106l KKS) .....	388
<b>§ 16. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko organizacji gier hazardowych .....</b>	<b>391</b>
I. Wprowadzenie .....	391
II. Nielegalne urządzenie lub prowadzenie gier hazardowych, uczestnictwo w nich oraz urządzenie i prowadzenie gier hazardowych bez wymaganego urzędowego sprawdzenia lub bez nałożenia wymaganych urzędowych zamknięć oraz posiadanie automatu do gier (art. 107, 107a, 107d, 108, 109 i 110b KKS) .....	392
1. Przestępstwo skarbowe z art. 107 § 1 KKS .....	392
2. Gry losowe .....	393
3. Gry na automatach .....	394
4. Koncesja na prowadzenie kasyna gry .....	395
5. Czyny zabronione z art. 107 § 2–4 KKS .....	396
6. Czyny zabronione z art. 108 KKS .....	397
7. Czyn zabroniony z art. 109 KKS .....	398
8. Wykroczenie skarbowe z art. 110b KKS .....	399
9. Czyny zabronione z art. 107a i 107d KKS .....	400
10. Typy i kary poszczególnych czynów przeciwko organizacji gier hazardowych .....	400
III. Niedopełnienie obowiązku zawiadomienia właściwego organu o zniszczeniu losów lub innych dowodów udziału w loterii pieniężnej, loterii fantowej lub grze bingo fantowe bądź o zniszczeniu lub kradzieży automatu lub urządzenia do gier (art. 107b i 107c KKS) ...	401
IV. Nielegalna sprzedaż losów lub innych dowodów udziału w grze hazardowej (art. 110 KKS) .....	403
V. Nielegalna reklama, promocja i informowanie o sponsorowaniu gier cylindrycznych, gier w karty, gier w kości, zakładów wzajemnych lub gier na automatach (art. 110a KKS) .....	404
1. Zakaz reklamy i promocji w przepisach ustawy o grach hazardowych .....	404
2. Wyłączenie spod zakazu .....	405
3. Czyny zabronione z art. 110a § 1–3 KKS .....	406
VI. Dopuszczenie do popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego przeciwko organizacji gier hazardowych przez niedopełnienie obowiązku nadzoru (art. 111 KKS) .....	407

**Literatura:** *J. Bafia*, Prawo karne skarbowe, Warszawa 1980; *S. Baniak*, Prawo karne skarbowe, Kraków 2005; *A. Bartosiewicz*, Społeczna szkodliwość czynu w prawie karnym skarbowym – uwagi praktyczne, PPod 2008, Nr 6; *A. Bartosiewicz, R. Kubacki*, Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe, Warszawa 2010; *ciż*, Zaniechanie ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego, Warszawa 2003; *A. Bieniek-Kosikowska, C. Kosikowski*, Prawo karne skarbowe czy prawo karne finansowe, NP 1967, Nr 12; *M. Błaszczyk*, Przepadek w polskim prawie karnym skarbowym, Warszawa 2016; *G. Bogdan*, Jedność i wielość zachowań i ocen prawnych w nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego, CzPKiNP 2006, Nr 1; *tenże*, Relacja pojęć przestępstwa i przestępstwa skarbowego w polskim prawie karnym, PS 1997, Nr 5;

*tenże*, Rola kontratypów w prawie karnym skarbowym, CzPKiNP 1998, Nr 1–2; *tenże*, Specyfika czynnego żalu w prawie karnym skarbowym, w: Państwo prawa i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla, t. 2 (pod red. P. Kardasa, T. Sroki, W. Wróbla), Warszawa 2012; *tenże*, Zasady odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe – próba oceny i kierunku zmian, w: Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania – ocena i perspektywy zmian (Wrocław, 17.XII.2010) (pod red. Z. Siwika), Wrocław 2010; G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A.R. Światłowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Gdańsk 2007; G. Bogdan, A. Nita, Z. Radzikowska, A.R. Światłowski, Kodeks karny skarbowy z komentarzem, Gdańsk 2000; J. Duda, Glosa do uchwały 7 sędziów SN z 24.1.2013 r., I KZP 19/12 (dot. zbiegu przepisów i czynów zabronionych na gruncie prawa karnego i prawa karnego skarbowego), CzPKiNP 2013, Nr 1; S. Dudziak, Korekta deklaracji podatkowej a odpowiedzialność karna skarbową – uwagi do art. 16a KKS, MoPod 2013, Nr 3; J. Duży, Glosa do wyroku SA w Katowicach z 3.2.2011 r., II AKa 476/10 (dot. kwalifikacji prawnej „faktury nierzetelnej” i „faktury fikcyjnej” w ustawie o VAT i kodeksie karnym skarbowym), Prok. i Pr. 2013, Nr 5; E. Filipowska, Historyczne konotacje prawa karnego skarbowego, ZNWSHiP Prawo 2003, Nr 7; K. Frąckowiak, Zasada ustalania pojedynczej stawki dziennej kary grzywny w kontekście odpowiedzialności posiłkowej (subsydiarnej) w prawie karnym skarbowym, SP 2012, t. 15; D. Gajdus, Czyny żal w polskim prawie karnym skarbowym, AUNC Prawo 1979, Nr 17; M. Gajewski, Kara grzywny za wykroczenia skarbowe, MoP 2001, Nr 15; P. Gensikowski, Odstąpienie od wymierzenia kary w polskim prawie karnym, Warszawa 2011; Z. Gostyński, J. Michalski, Komentarz do kodeksu karnego skarbowego, Warszawa 2000; T. Grzegorzczak, Czyn ciągły i ciąg przestępstw w znowelizowanym kodeksie karnym skarbowym, Pal. 2006, Nr 3–4; *tenże*, Instytucja czynnego żalu w ustawie karnej skarbowej i projektach nowej ustawy karnej skarbowej, Pal. 1996, Nr 9–10; *tenże*, Instytucja dobrowolnego poddania się karze w procesie karnym skarbowym de lege lata i de lege ferenda, AUL FI 1997, Nr 65; *tenże*, Kodeks karny skarbowy: komentarz, Warszawa 2009; T. Grzegorzczak, J. Tylman, Polskie postępowanie karne, Warszawa 2014; P. Kaczmarek, G. Łabuda, T. Razowski, Retroaktywność prawa karnego skarbowego – wybrana problematyka: artykuł dyskusyjny, Prok. i Pr. 2005, Nr 5; J. Kanarek, Glosa do uchwały 7 sędziów SN z 24.1.2013 r., I KZP 19/12 (dot. idealnego zbiegu czynów zabronionych na gruncie prawa karnego skarbowego), Pal. 2013, Nr 7–8; P. Kardas, G. Łabuda, Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym, Prok. i Pr. 2003, Nr 3; *ciż*, Kumulatywny zbieg przepisów ustawy w prawie karnym skarbowym, cz. I, Prok. i Pr. 2001, Nr 9, cz. II, Prok. i Pr. 2001, Nr 10; P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2012; K. Kasperczyk, Przegląd orzecznictwa Sądu Najwyższego w zakresie części ogólnej kodeksu karnego skarbowego, Prz.Orz.Pod. 2013, Nr 2; B. Koch, Przestępstwa i wykroczenia dewizowe, Warszawa 1975; *tenże*, Wina nieumyślna i błąd przy przestępstwach dewizowych, Pal. 1969, Nr 4–5; *tenże*, Z problematyki przepisów blankietowych w prawie karnym, AUNC Prawo 1978, Nr 16; Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania: ocena i perspektywy zmian, w: Materiały z ogólnopolskiej konferencji naukowo-szkoleniowej zorganizowanej przez Katedrę Kryminologii i Prawa Karnego Gospodarczego Uniwersytetu Wrocławskiego 17 grudnia 2010 roku (pod red. Z. Siwika), Wrocław 2010; D. Korczyński, Fiskalna funkcja prawa karnego skarbowego, PL 2012, Nr 3; V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne i wykonawcze, Toruń 2005; V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa 2013; W. Kotowski, B. Kurzępa, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2007; S. Kowalski, Krytycznie o nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego z 8.4.2012 r., MoP 2012, Nr 21; R. Kubacki, A. Bartosiewicz, Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia skarbowe, Warszawa 2002; K. Kurowska, Instytucje dobrowolnego poddania się karze i skazania bez rozprawy w praktyce warszawskich sądów, WPP 2003, Nr 2; B. Kurzępa, Nowe przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe wprowadzone ustawą o podatku od wydobycia niektórych kopalin, Prok. i Pr. 2013, Nr 4; *tenże*, Przestępstwa i wykroczenia akcyzowe, WPP 2001, Nr 3–4; *tenże*, Przestępstwa i wy-

kroczenia przeciwko obrotowi dewizowemu, Prok. i Pr. 2000, Nr 7–8; *A. Legutko-Kasica*, Czyny żal w kodeksie karnym skarbowym, Prok. i Pr. 2012, Nr 4; *P. Lewczyk*, Glosa do wyroku SN z 9.1.2012 r., V KK 327/11 (dot. prawa karnego skarbowego; warunków nałożenia obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej), OSP 2012, Nr 7–8; *tenże*, Usiłowanie przestępstwa karnego skarbowego, Prok. i Pr. 2012, Nr 7–8; *G. Łabuda*, Z problematyki narażenia na niebezpieczeństwo uszczuplenia należności publicznoprawnej w prawie karnym skarbowym, Prok. i Pr. 2000, Nr 11; *G. Łabuda, T. Razowski*, Czynnny żal w Kodeksie karnym skarbowym, Prok. i Pr. 2007, Nr 2; *N. Muszyński*, Zaniechanie ścigania w sprawie karnej skarbowej (dobrodziejstwo ustawy, czy kalkulacja organów procesowych), w: *Problemy z sądową ochroną praw człowieka*, t. 2 (pod red. *J. Krzywkowskiej, R. Sztuchmintera*), t. 2, Olsztyn 2012; *P. Ogiński*, Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego – uwagi na tle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17.7.2012 r. P 30/11, PPod 2012, Nr 12; *R. Olszewski*, Pozycja podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej w prawie karnym skarbowym, SPE 2010, Nr 82; *S. Paweła*, Przepiętwa przeciwko obrotowi gospodarczemu oraz przestępstwa i wykroczenia skarbowe, Warszawa 1998; *F. Prusak*, Kodeks karny skarbowy, t. 1, Komentarz do art. 1–53, t. 2, Komentarz do art. 54–191, Kraków 2006; Nowelizacja kodeksu karnego skarbowego albo rekodyfikacja prawa i postępowania karnego skarbowego, ZNWSZiP 2005, Nr 4; *tenże*, Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa 2002; *tenże*, Prawo karne skarbowe, Warszawa 2008; *tenże*, Ustawa karna skarbowa z komentarzem, Warszawa 1992, 1994, 1995; *tenże*, Zakres związania polskiego prawa karnego konwencją Unii Europejskiej w zakresie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich, Prok. i Pr. 2009, Nr 6; *F. Prusak, W. Świda*, Prawo karne skarbowe, Warszawa 1989; *Z. Radzikowska*, Założenia systemu wymiaru kary w polskim prawie karno-skarbowym, Kraków 1986; *J. Raglewski*, Przepadek osiągniętych korzyści majątkowych jako nowy środek karny, Pal. 1999, Nr 3–4; *tenże*, Relacja pojęć „przestępstwo”, „przestępstwo skarbowe” oraz „wykroczenie”, „wykroczenie skarbowe” w polskim systemie prawa karnego materialnego, Prok. i Pr. 1998, Nr 5; *J. Sawicki*, Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym, Wrocław 2011; *tenże*, Zarys prawa karnego skarbowego, Warszawa 2007; *tenże*, Znaczenie czynnego żalu w prawie karnym skarbowym, Prok. i Pr. 2013, Nr 6; *J. Sawicki, G. Skowronek*, Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne, procesowe i wykonawcze, Warszawa 2017; *Z. Siwik*, Podstawy prawa karnego skarbowego, Wrocław 1983; *tenże*, Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna, Wrocław 1993; *tenże*, Wspólne zasady odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe de lege lata i de lege ferenda, FK 2005, Nr 5; *J. Skorupka*, Podstawy karnoprawnej ochrony interesów finansowych wspólnot europejskich, Prok. i Pr. 2004, Nr 6; *A. Skowron*, Czyn ciągły na gruncie kodeksu karnego skarbowego, PS 2000, Nr 11–12; *G. Skowronek*, Analiza pojęć „reklama” i „promocja” gier hazardowych, RPEiS 2015, Nr 4; *tenże*, Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności na gruncie Kodeksu karnego skarbowego, Prok. i Pr. 2005, Nr 3; *tenże*, Kodeks karny skarbowy. Art. 113–191. Komentarz, Warszawa 2006; *tenże*, Konsekwencje prawne umożliwienia udziału w grze hazardowej osobie, która nie ukończyła osiemnastego roku życia, w: *Na styku prawa karnego i prawa o wykroczeniach. Zagadnienia materialnoprawne oraz procesowe*, Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Markowi Bojarskiemu, t. 1 (pod red. *J. Sawickiego, K. Łucarz*), Wrocław 2016; *tenże*, O pojęciu wygranej i grach hazardowych bez wygranej, PPD 2015, Nr 3; *tenże*, Penalizacja uczestnictwa na terytorium kraju w grze hazardowej na tle prawodawstwa Unii Europejskiej, w: *Proces karny, prawo karne skarbowe i prawo wykroczeń po zmianach z lat 2015–2016. Księga pamiątkowa poświęcona Profesor Monice Zbrojewskiej* (pod red. *T. Grzegorzycy, R. Olszewskiego*), Warszawa 2017; *tenże*, Prawne aspekty hazardu, Wrocław 2012; *tenże*, Prawne aspekty ograniczeń reklamy i promocji gier hazardowych, MoP 2015, Nr 22; *H. Skwarczyński*, Czynnny żal w prawie karnym skarbowym, MoPod 2006, Nr 2; *tenże*, Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych za przestępstwa skarbowe, WPP 2003, Nr 4; *tenże*, Odpowiedzialność posiłkowa w prawie karnym skarbowym, PUG 2006, Nr 6; *M. Staszek*, Kolizja obo-

wiązków w prawie karnym skarbowym, R.Pr. 2012, Nr 124 dodatek naukowy; *D. Strzelecki*, Charakter jurystyczny wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s., Prok. i Pr. 2013, Nr 9; *M. Szwareczyk*, Prawo karne skarbowe i jego pozycja w systemie prawa, SIL 2003, t. 1; *D. Świecki*, Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w kodeksie karnym skarbowym, PS 2001, Nr 3; *L. Wilk*, Glosa do uchwały 7 sędziów SN z 24.1.2013 r., I KZP 19/12 (dot. idealnego zbiegu przestępstw w prawie karnym skarbowym), OSP 2013, Nr 7–8, poz. 84; *tenże*, Glosa do wyroku SN z 9.1.2012 r. V KK 327/11 (dot. prawa karnego skarbowego; warunków nałożenia obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej), OSP 2012, Nr 7–8, poz. 81; *tenże*, Hazard. Studium kryminologiczne i prawne, Warszawa 2012; *tenże*, Kary pieniężne w ustawie o grach hazardowych, Prok. i Pr. 2011, Nr 1; *tenże*, Odpowiedzialność za przestępstwa i wykroczenia skarbowe w świetle kodeksu karnego skarbowego, PPK 2001, Nr 24; *tenże*, Prawo karne skarbowe jako instrument egzekwowania podatków, Pal. 2010, Nr 3; *tenże*, Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe, Katowice 2006; *tenże*, W sprawie autonomii materialnego prawa karnego skarbowego, PiP 2009, Nr 8; *tenże*, Wina i strona podmiotowa czynu w prawie karnym, PiP 2001, Nr 4; *tenże*, Zasada priorytetu egzekucji nad represją w prawie karnym skarbowym, Prok. i Pr. 2012, Nr 7–8; *tenże*, Zasada subsydiarności w prawie karnym skarbowym, Prok. i Pr. 2000, Nr 6; *L. Wilk, J. Zagrodnik*, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2016; *ciż*, Prawo i proces karny skarbowy, Warszawa 2015; *ciż*, Prawo karne skarbowe, Warszawa 2009; *A. Wiśniewski*, Zagadnienie odrębności prawa karnego skarbowego, Szczecin 2012; *O. Włodkowski*, Reguła wyłączności polskiego ustawodawstwa karnego skarbowego w zakresie typizacji czynu zabronionego jako „przestępstwa skarbowego” lub wykroczenia skarbowego, RPEiS 2013, Nr 2, s. 123–138; *tenże*, Znaczenie słowniczka tekstu aktu prawnego na przykładzie kodeksu karnego skarbowego, AUwr 2012, Nr 91; *I. Zduński*, Kontratypy w prawie karnym skarbowym, Prok. i Pr. 2012, Nr 4; *I. Zgoliński*, Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w prawie karnym skarbowym, Warszawa 2011.

## § 1. Zagadnienia wprowadzające i ogólne

### I. Separacja prawa karnego skarbowego

Prawo karne skarbowe w Polsce jest **częścią polskiego systemu prawa karnego**.<sup>1</sup> Jest ono całkowicie wyodrębnione w osobnym Kodeksie karnym skarbowym<sup>1</sup>. Takiej separacji w zasadzie nie ma w innych krajach, gdzie zazwyczaj w ustawach prawa podatkowego i prawa celnego zawarte są odnośne przepisy karne. Wyodrębnione ono zostało przede wszystkim ze względu na szczególnie przedmiot ochrony jakim jest interes finansowy Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego, a obecnie także UE.

Posiada ono **charakter autonomiczny**. Recepja przepisów Kodeksu karnego<sup>2</sup> została maksymalnie ograniczona (art. 20 § 2 KKS). Odrębność prawa karnego skarbowego w Polsce wyraża się w odrębnej regulacji kodeksowej zwłaszcza w autonomii Części ogólnej oraz w istnieniu własnej Części szczególnej z własną typologią czynów skarbowych. W swej części materialnoprawnej samodzielnie reguluje zasady odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe (celne, dewizowe, podatkowe oraz hazardowe).

<sup>1</sup> Ustawa z 10.9.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 2137 ze zm.).

<sup>2</sup> Ustawa z 6.6.1997 r. – Kodeks karny (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1137 ze zm.).

- 3 **Separacja prawa karnego skarbowego** znajduje usprawiedliwienie w odmienności spowodowanej istniejącym uprzednio jego administracyjnym formatem. Skarbowe czyny zabronione wcześniej znajdowały się przecież w obszarze dyspozycji ministra finansów i handlu zagranicznego, a orzecznictwo podległych im organów miało administracyjno-karny wymiar. Wszystkie przedwojenne akty prawa karnego skarbowego, a także odnośne ustawy powojenne poddawały zabronione czyny skarbowe orzecznictwu organów administracji finansowej. Stworzyło to asumpt do odmiennego traktowania przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych oraz różnicowania ich od przestępstw powszechnych (pospolicitych) i wykroczeń.
- 4 Zmiana istniejącego administracyjnego modelu orzeczniczego w sprawach o skarbowe czyny zabronione została przesądzona przez nową Konstytucję RP z 1997 r.<sup>3</sup> i przez poddanie europejskim wymaganiom orzecznictwa sądów we wszystkich sprawach o przestępstwa i wykroczenia. Wyzwolilo to akcelerację zmian legislacyjnych na gruncie prawa karnego skarbowego, które podporządkowano formalnie orzecznictwu sądowemu z likwidacją wcześniejszych prerogatyw nadzorczych jakie przysługiwały ministrom wskazanych resortów finansów i handlu.
- 5 Separacja prawa karnego skarbowego, nie oznacza pełnej jego secesji w systemie prawa karnego. Autonomia rozwiązań przyjętych w Kodeksie karnym skarbowym ponadto nie unika potrzeby recepcji przepisów innych działów prawa karnego. **Subsydiarność prawa karnego skarbowego względem prawa skarbowego**, jest wyznaczona koniecznością zabezpieczenia za pomocą sankcji karnych respektowania norm prawa skarbowego (podatkowego, celnego, dewizowego, hazardowego), albowiem prawo skarbowe nie dysponuje wystarczająco środkami przymuszania respektowościowego.
- 6 Usytuowanie prawa karnego skarbowego w systemie prawa karnego budzi liczne wątpliwości właśnie z podanych powodów oraz ze względu na liczne trudności konwergencyjne wyzwalane na płaszczyźnie transformacji modelu administracyjnego w model sądowy.
- 7 Spory w doktrynie oraz wątpliwości wyrażane przez SN<sup>4</sup> wyzwalają potrzebę wskazania odrębności konstrukcyjnych.
- Recepcja przepisów Części ogólnej Kodeksu karnego istnieje w ograniczonym zakresie (art. 20 § 2–6, art. 21 § 3, art. 26 § 4, art. 39 § 2, art. 40 § 1 i art. 45 § 1 i 2 KKS). Prawo karne skarbowe jest dziedziną w pełni autonomiczną, która zastrzega sobie wyłączność na statuowanie zabronionych czynów skarbowych, oraz która odpowiedzialność za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe opiera się na własnych zasadach. Kodeks karny skarbowy wyraża autonomiczność kiedy formalnie rozgranicza w prawie karnym pojęcie „**przestępstwa skarbowego**” i pojęcie „**przestępstwa**” (na co zwrócono uwagę w uchw. SN z 4.4.2005 r.)<sup>5</sup>.
- W uchw. SN z 4.4.2005 r. stwierdzono bowiem, że istniejąca zawsze całkowita autonomiczność prawa karnego skarbowego w granicach systemu prawa karnego wynika z odmiennych rodzajowo, merytorycznych i aksjologicznych podstaw odpowiedzialno-

<sup>3</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.4.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze sprost. i ze zm.).

<sup>4</sup> M.in. w uchw. SN z 4.4.2005 r., I KZP 7/05, OSNK 2005, Nr 5, poz. 44 oraz w uchw. SN(7) z 23.3.2011 r., I KZP 31/10, OSN 2011, Nr 3, poz. 23.

<sup>5</sup> I KZP 7/05, OSNK 2005, Nr 5, poz. 44.



ści, co stało się w konsekwencji przyczyną sformalizowania tej odrębności w postaci własnej ustawy karnej i katalogiem czynów zabronionych i ich nazewnictwem. Odrębność ta mogłaby zostać zniesiona tylko w wypadku wyrażenia w przepisie tej ustawy normy, zgodnie z którą przestępstwa skarbowe zostałyby uznane za przestępstwa w rozumieniu Kodeksu karnego, czego ustawodawca do tej pory nie dokonał.

Wprowadzone założenia ogólne odpowiedzialności karnej skarbowej wywodzą się z powszechnego prawa karnego, jednak występujące w prawie karnym skarbowym liczne osobliwości są uwarunkowane również przedmiotem ochrony karnej skarbowej. Wyrazem tych osobliwości są m.in.: wprowadzenie wyraźnego fiskalizmu we własnych konstrukcjach prawnych oraz dominacja kary grzywny, majątkowy charakter karania oraz wyjątkowość kary pozbawienia wolności, multiplikacja prawnych ocen czynu zabronionego, recypowanie cywilistycznych konstrukcji.

## II. Przedmiot ochrony prawa karnego skarbowego

Przedmiotem ochrony prawa karnego skarbowego jest **interes i porządek finansowy Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz UE**. W zasadzie to przedmiot ochrony przesądza o odrębności prawa karnego skarbowego od prawa karnego powszechnego. Prawo karne skarbowe pozostaje w ścisłym związku z prawem skarbowym (finansowym), bowiem normuje karalność naruszenia jego nakazów i zakazów. Odnośne przepisy Części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego funkcjonują w takim zakresie, w jaki te nakazy i zakazy są obowiązujące, aczkolwiek nie każde naruszenie normy prawa skarbowego musi być penalizowane.

Pojęcie interesu finansowego jest klauzulą generalizującą określone dobra i interesy związane z egzekwowaniem danin publicznych w sferze podatków, ceł, dewiz i hazardu.

Pojęcie „**interesu finansowego**” znacznie wykracza poza zakres uregulowań Kodeksu karnego skarbowego. Państwo w sferze swoich interesów majątkowych bowiem oprócz działań niefinansowych (rzeczowych, osobowych) prowadzi szeroki zakres spraw związanych z obrotem pieniądzem, czyli mających charakter niefinansowy.

Prawo karne skarbowe w tym sensie niemal w ogóle nie chroni interesów finansowych Skarbu Państwa prowadzącego działalność w rozumieniu „kasjer”, czy „bankier” (N. Gajl).

Pojawiają się opinie, iż prawo karne skarbowe powinno zostać nazwane prawem karnym finansowym (C. Kosikowski), lub prawem karnym finansów publicznych (G. Bogdan, Z. Radzikowska, R.A. Światłowski), albowiem obecna nazwa jest nieadekwatna do zmian, które zaszły w prawie finansowym. Opinie te nie mogą być w pełni uwzględnione, gdyż zakres finansów publicznych został określony w Konstytucji RP oraz w ustawie z 27.8.2009 r. o finansach publicznych<sup>6</sup> i jest znacznie szerszy, niż przedmiot ochrony prawa karnego skarbowego. Poza zakresem dochodów budżetowych bowiem w węższym zakresie – co do udzielanych dotacji i subwencji, prawo karne skarbowe nie wkracza w zakres pojęcia „finansów publicznych”. Część przestępstw skarbowych zresztą chroni interes finansowy państwa dopiero jako dalszego przedmiotu ochrony, pierwotnie chroniąc jedynie interes porządkowy (wadliwe lub nierzetelne prowadzenie ksiąg

<sup>6</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1870 ze zm.

rachunkowych, urządzanie gier hazardowych bez zezwolenia). Powyższe prowadzi do sprecyzowania, że przedmiotem ochrony prawa karnego skarbowego jest interes finansowy państwa w zakresie zapewnienia budżetowi państwa i samorządu terytorialnego oraz UE dochodów oraz ochrony przed udzielaniem nienależnych dotacji lub subwencji oraz w węższym zakresie przedmiotu ochrony jest porządek finansowy w zakresie spełniania obowiązków rachunkowych, identyfikacyjnych i notyfikacyjnych.

- 13 Przedmiot ochrony prawa karnego skarbowego ze swoim aspektem ekonomicznym wywodzącym się z prawa daninowego nie ma podbudowy historyczno-moralnej. W opinii społecznej naruszenie norm prawa skarbowego nie jest postrzegane na poziomie **na-ganności naruszenia norm prawa karnego powszechnego**.
- 14 Specyficzny przedmiot (o charakterze ekonomicznym) ochrony prawa karnego skarbowego sprawia, że przepisy tej gałęzi prawa określają zasady odpowiedzialności i karnania za przestępstwa i wykroczenia skarbowe jako naruszenia norm prawa finansowego, w wyniku których następuje bezpośrednio lub pośrednio uszczuplenie majątku Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub UE, a także określają reguły postępowania przed organami rozstrzygającymi oraz zasady i sposób wykonania rozstrzygnięć.
- 15 Z tym specyficznym przedmiotem ochrony ściśle związane jest pojęcie **należności publicznoprawnej**. Zgodnie z art. 53 § 26 KKS, należnością publicznoprawną jest należność państwowa lub samorządowa, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego; należnością państwową jest podatek stanowiący dochód budżetu państwa, należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji lub należność celna, a należnością samorządową – podatek stanowiący dochód jednostki samorządu terytorialnego lub należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji.
- 16 Rozszerzenie użytej w Kodeksie karnym skarbowym definicji „należności publicznoprawnej” nastąpiło z dniem przystąpienia Polski do struktur UE. Przepis art. 53 § 26a został dodany ustawą z 24.7.2003 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy<sup>7</sup>. W rozumieniu art. 53 § 26a KKS należnością publicznoprawną, w tym podatkiem, jest także „należność stanowiąca przychód budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu, w rozumieniu wiążących Rzeczpospolitą Polską przepisów prawa Unii Europejskiej, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego”.
- 17 Nowelizacja ta dostosowała przepisy Kodeksu karnego skarbowego do ustawodawstwa państw UE w celu zapewnienia ochrony interesów finansowych UE. Zobowiązanie do karnoprawnej ochrony interesów finansowych UE wynika z Konwencji o ochronie interesów Wspólnot Europejskich z 26.7.1995 r.<sup>8</sup> ustanowionej na podstawie art. K.3 Traktatu o Unii Europejskiej<sup>9</sup>.

<sup>7</sup> Dz.U. Nr 162, poz. 1569.

<sup>8</sup> Dz.U. z 2009 r. Nr 208, poz. 1603.

<sup>9</sup> Wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C Nr 326 z 2012 r., s. 13.

### III. Pojęcie przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego

Podstawowym aktem normatywnym regulującym problematykę odpowiedzialności karnej skarbowej jest **Kodeks karny skarbowy**. 18

Wprawdzie podstawowe zasady odpowiedzialności (art. 1–19 KKS) za przestępstwa skarbowe i za wykroczenia skarbowe są wspólne zarówno dla przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych, jednak ustawodawca statuuje odpowiedzialność za przestępstwa skarbowe jako, **odpowiedzialność karną skarbową za przestępstwo skarbowe**, a odpowiedzialność za wykroczenia skarbowe określa ogólnie jako **odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe** (art. 1 KKS). 19

Kodeks karny skarbowy w odróżnieniu od Kodeksu karnego (art. 116 KK), ma **charakter zamknięty**, tzn., że przepisy ogólne mają zastosowanie tylko do czynów zabronionych w nim określonych, nie zaś do przestępstw czy wykroczeń, chociażby również naruszających interes finansowy Skarbu Państwa, lecz określonych w innych ustawach. 20

Kodeks karny skarbowy przewiduje **dualizm czynów zabronionych** – przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Przestępstwem skarbowym oraz wykroczeniem skarbowym jest czyn zabroniony przez ten kodeks. W Kodeksie karnym skarbowym nie ma odesłania do innych ustaw zawierających przepisy karne skarbowe, zatem żadne przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie może być regulowane poza nim. Inaczej rzecz ujmując można powiedzieć, że prawem karnym skarbowym jest tylko i wyłącznie to co jest zawarte w Kodeksie karnym skarbowym. 21

Obowiązujący obecnie podział normatywny na przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe został ukształtowany w ustawie karnej skarbowej z 26.10.1971 r.<sup>10</sup>, która dostosowała podział czynów zabronionych z zakresu prawa skarbowego do struktury powszechnej. Konstrukcja prawa karnego skarbowego uległa jednak zmianie w Kodeksie karnym skarbowym z 1999 r. zaś jego odrębność (jako aktu prawnego) uzasadniano wprawdzie jedynie tradycją i finansowym charakterem przedmiotu regulacji, ale mimo to dokonano w nim zmiany o generalnym charakterze. 22

Wskazania na odmiennosć źródeł i podstaw odpowiedzialności należy uzupełnić – dalej jeszcze idącym w charakterystyce materialnej specyfiki („inności”) prawa skarbowego, stwierdzeniem odnoszącym się do wysokiego stopnia niestabilności źródeł odpowiedzialności skarbowej, wynikającej ze zmienności realiów ekonomicznych, nawet w ramach określonego ustroju społecznego, pozostającego przecież współcześnie pod stałym wpływem zewnętrznych rynków gospodarczych. 23

Kodeks karny skarbowy określa dwa rodzaje czynów zabronionych: **przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe**. Przestępstwem skarbowym jest czyn zabroniony przez Kodeks pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności (art. 53 § 2 KKS). **Wykroczeniem skarbowym** jest czyn zabroniony przez Kodeks pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego 24

<sup>10</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 ze zm.

wynagrodzenia w czasie jego popełnienia. Wykroczeniem skarbowym jest także inny czyn zabroniony, jeżeli Kodeks tak stanowi (art. 53 § 3 KKS).

- 25 **Przestępstwem skarbowym** jest tylko taki czyn społecznie szkodliwy i zagrożony karą, który jest zabroniony przez Kodeks karny skarbowy oraz który jednocześnie polega na naruszeniu przepisów m.in. w zakresie prawa podatkowego, prawa celnego, prawa dewizowego czy prawa hazardowego.

Podstawy odpowiedzialności karnej za przestępstwa skarbowe oraz odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe przedstawia przepis art. 1 KKS. Generalnie są one identyczne z zasadami wyrażonymi w Kodeksie karnym z tym, że w tym przepisie wprowadzono pojęcie czynu społecznie szkodliwego, czego Kodeks karny nie wprowadził wprost.

Pojęcie przestępstwa skarbowego (również wykroczenia skarbowego) i jego usytuowanie w systemie prawa karnego budzi wątpliwości. Spory w doktrynie oraz wątpliwości wyrażane przez SN<sup>11</sup> wyzwalają potrzebę dookreślenia czy przestępstwo skarbowe należy zaliczyć do przestępstw w rozumieniu ogólnym tego pojęcia czy też potraktować je jako odrębny byt od pojęcia przestępstwa.

Uchwała SN z 4.4.2005 r. zwraca uwagę, że: Kodeks karny skarbowy nie poprzedza też na samym zdefiniowaniu obu tych kategorii czynów (art. 53 § 2 i 3 KKS), ale sam określa też dla potrzeb Kodeksu karnego skarbowego pojęcie „czynu zabronionego” (art. 53 § 1), warunków odpowiedzialności (art. 1) i dokładnie normuje jej zasady bez odwoływania się do przepisów innych kodeksów (art. 1–19). I choć są one – gdy chodzi o przestępstwa skarbowe – zbliżone do zasad wskazanych w Kodeksie karnym, to można dziś mówić jedynie, że są to zasady podobne jak w tym Kodeksie, ale już nie, że są to te same reguły odpowiedzialności.

- 26 Kontrowersję czy „przestępstwo skarbowe” jest pojęciem autonomicznym w stosunku do pojęcia „przestępstwo” w znaczeniu, w jakim pojęcie to jest używane w Kodeksie karnym, czy jest kategorią podrzędną, mieszczącą się w rodzajowym pojęciu „przestępstwo” wraz z wejściem w życie Kodeksu karnego skarbowego rozstrzygnięto na rzecz pełnej autonomii ustawy karnej skarbowej i pojęcia „przestępstwo skarbowe”. Dokonana zmiana nie ma jednak charakteru zasadniczego zwrotu, czy przełomu w systemie prawa karnego; zmiana ta ma charakter porządkujący. W powołanej uchwale SN przyjęto, że pojęcie „przestępstwo” nie obejmuje przestępstwa skarbowego podobnie jak pojęcie wykroczenia nie obejmuje wykroczenia skarbowego albowiem Kodeks karny skarbowy wyraża pełną autonomię prawa karnego skarbowego.

- 27 Dla porządku rzeczy i pełni obrazu należy uzupełniająco podnieść, że w literaturze wskazuje się (*O. Górniok*), że państwa zachodnioeuropejskie odchodzą od wyodrębniania przestępstw skarbowych z ogólnego pojęcia „przestępstwa”. Konwencja o ochronie interesów finansowych posługuje się tylko pojęciem „przestępstwa”. Jeśli uznamy, że przestępstwo skarbowe jest pojęciem odrębnym od przestępstwa, wówczas wykładnia norm unijnych posługujących się jedynie pojęciem „przestępstwa” nie będzie dotyczyła norm prawa karnego skarbowego. Dla przykładu, oszustwo finansowe będziemy traktować jako przestępstwo powszechne. Przepisy wprowadzające Kodeks karny skarbowy używają pojęcia „przestępstwo, w tym przestępstwo skarbowe”.

<sup>11</sup> M.in. w uchw. z 4.4.2005 r., I KZP 7/05, OSNK 2005, Nr 5, poz. 44.

Pojęcie „**przestępstwa skarbowego**” pojawiło się stosunkowo późno, bo dopiero w dekreście Prezydenta Rzeczypospolitej z 3.11.1936 r. – Prawo karne skarbowe<sup>12</sup>, a wcześniej ustawa karna skarbowa z 2.8.1926 r.<sup>13</sup> i ustawa karna skarbowa z 18.3.1932 r.<sup>14</sup> posługiwały się pojęciem „przestępstwa”. Pierwsze ustawy karne skarbowe były zatem ustawami dodatkowymi (pozakodeksowymi) i jak wskazuje uzasadnienie projektu odnośnych ustaw, nie udało się wówczas ustalić zakresu pojęcia „przestępstwa skarbowego”. W 1936 r. pojęcie to skonstruowano zresztą tylko w odniesieniu do zakresu przedmiotowego dekretu, jako przestępstwa w zakresie naruszeń przepisów o..., wyliczających zakres regulacji dekretu. Dopiero później w doktrynie zaczęto konstruować cechy różnicujące przestępstwo skarbowe od przestępstwa.

#### IV. Specyfika konstrukcji Kodeksu karnego skarbowego

**Zasadniczy akt prawny** regulujący problematykę prawa karnego skarbowego stanowi ustawa z 10.9.1999 r. – Kodeks karny skarbowy. Kodeks karny skarbowy jest siódmym z kolei aktem prawnym regulującym materię odpowiedzialności karnej skarbowej.

Specyfika konstrukcji Kodeksu karnego skarbowego wyraża się w jego separacji oraz kompleksowym ujęciu tej dziedziny prawa, a także w samoistnej regulacji normatywnej. Samoistość Kodeksu karnego skarbowego wynika również stąd, że unormowania prawa karnego skarbowego są **suwerenne**. Rozwiązania Kodeksu karnego mają zastosowanie tylko o tyle, o ile ustawa wyraźnie je powołuje, i to w zakresie przez siebie oznaczonym (art. 20 KKS) oraz że do wykroczeń skarbowych zasadniczo nie mają zastosowania przepisy Części ogólnej Kodeksu wykroczeń (art. 46 KKS). Autonomiczność prawa karnego skarbowego w granicach systemu prawa karnego wynika z odmiennych rodzajowo, merytorycznych i aksjologicznych podstaw odpowiedzialności.

Odrębność tę odzwierciedlają nie tylko specyficzne, właściwe tylko temu prawu, odmienne poza tym rozwiązania istotnej części regulacji ogólnych zasad odpowiedzialności, lecz przede wszystkim charakter czynów zabronionych określonych w Części szczególnej Kodeksu karnego. Oba te czynniki zawsze przesądzały o samodzielności prawa skarbowego i regulujących je ustaw, choć stanowiło ono zawsze – czego nie sposób kwestionować – jedną z części prawa karnego.

Autonomia prawa karnego skarbowego względem powszechnego prawa karnego oznacza generalizującą rezygnację z recepcji odnośnych przepisów Kodeksu karnego, przy czym wyjątkowość (art. 20 § 1 i 2 KKS) ma charakter wysoce ograniczony.

Generalne założenie autonomii regulacji prawnej Kodeksu karnego skarbowego (wyrażone w art. 20 KKS) ma charakter deklaratoryjny, bowiem jednocześnie dopuszcza się recepcję wyliczonych ustawowo przepisów Kodeksu karnego. Przewiduje się ponadto recepcję przepisów Kodeksu postępowania karnego (art. 113 KKS), a także recepcję przepisów Kodeksu karnego wykonawczego<sup>15</sup> (art. 178 KKS).

<sup>12</sup> Dz.U. Nr 84, poz. 581 ze zm.

<sup>13</sup> Dz.U. Nr 105, poz. 609 ze zm.

<sup>14</sup> Dz.U. Nr 34, poz. 355 ze zm.

<sup>15</sup> Ustawa z 6.6.1997 r. – Kodeks karny wykonawczy (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 665 ze zm.).

- 34 Uzasadnienie rządowe do projektu ustawy w tym względzie przyjmuje, że Kodeks karny skarbowy w art. 20 „recypuje” w zasadzie te przepisy ogólne Kodeksu karnego, których utrzymanie poza Kodeksem karnym skarbowym jest merytorycznie uzasadnione i które nie wymagają istotnej modyfikacji w zakresie przestępstw skarbowych (najczęściej przepisy o charakterze uniwersalnym niezależnie od kategorii przestępstwa; pospolite czy skarbowe).
- 35 Recypowane przepisy z Części ogólnej Kodeksu karnego dotyczą takich kwestii uniwersalnych, jak m.in.: formy realizacji przestępstwa (usiłowanie udolne i nieudolne), formy zjawiskowe przestępstwa (podżeganie, pomocnictwo, odpowiedzialność współdziałającego), wyłączenie odpowiedzialności karnej (dopuszczalne ryzyko nowatorskie), kara ograniczenia wolności, istota pozbawienia praw publicznych, ogólne przesłanki orzekania niektórych zakazów i praw, kolizja podstaw nadzwyczajnego złagodzenia i obostrzenia, dyrektywa wymiaru kar niepolegających na pozbawieniu wolności, przesłanki stosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary, rygor odbywania kary pozbawienia wolności, zaliczanie tymczasowego aresztowania na poczet orzeczonej kary, zasady karania sprawcy, który z popełnienia przestępstw uczynił sobie stałe źródło dochodu lub popełnia przestępstwo, działając w zorganizowanej grupie albo w związku mającym na celu popełnianie przestępstw, przesłanki warunkowego umorzenia postępowania karnego, przesłanki warunkowego skazania, przesłanki warunkowego zwolnienia, skrócenie odbywania kary ograniczenia wolności, wymiar kary łącznej, stosowanie środków zabezpieczających, przedawnienie wykonania kary, spoczywanie przedawnienia, zatarcie skazania, zaliczenie kary wykonanej za granicą. W zasadzie bez żadnej zmiany (»wprost«) lub tylko z niewielkimi zmianami stosowane będą te ogólne przepisy Kodeksu karnego w zakresie przestępstw skarbowych”. W podobny sposób ustawodawca odniósł się do mających uniwersalny charakter instytucji procesowych oraz związanych z wykonywaniem orzeczeń.
- 36 **Kompleksowość normatywna prawa karnego skarbowego** oznacza, że posiada ono **własne wyodrębnione części: materialną, proceduralną i wykonawczą**. Odpowiada więc podziałowi kodeksów prawa karnego uwidocznionemu w kodyfikacji karnej z 1997 r. Jeśli więc spełniono ten warunek, a ponadto ze względu na to, że nowa regulacja karna skarbowa została uchwalona w 1999 r. (wkrótce po wejściu w życie w 1998 r. kompleksowej kodyfikacji karnej), to widoczne jest, że intencją ustawodawcy było pozostawienie prawa karnego skarbowego poza wskazaną kodyfikacją karną powszechną. W Kodeksie karnym skarbowym (inaczej niż w Kodeksie karnym) nie ma odesłania do innych ustaw zawierających przepisy karne skarbowe, zatem żadne przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie powinno być uregulowane poza Kodeksem karnym skarbowym.
- 37 Istnieją również regulacje odmiennie normujące określoną kwestię niż Kodeks karny, lub też regulujące instytucje nieznanne nawet prawu karnemu powszechnemu (np. odpowiedzialność posiłkowa, interwencja). W znacznej mierze jednak dorobek doktryny i orzecznictwa dotyczący Części ogólnej Kodeksu karnego, zachowuje swoją aktualność także na gruncie Części ogólnej Kodeksu karnego skarbowego.
- 38 Związki prawa karnego skarbowego z prawem skarbowym (podatkowym, celnym, dewizowym i hazardowym) znajdują odzwierciedlenie w specyficznej technice legisla-

cyjnej, jaką stanowi blankietowość budowy jego przepisów przez odesłanie do odnośnych przepisów prawa skarbowego. Sposób takiego odesłania blankietowego wyraża się w dookreśleniu opisu znamion czynu zabronionego albo do podania sposobu rozumienia istotnych pojęć prawa skarbowego, albo nawet do generalnego wskazania odnośnej ustawy prawa skarbowego w sensie respektowania jej nakazów, czy zakazów.

## § 2. Przepisy prawa karnego skarbowego

### I. Źródła prawa karnego skarbowego

**Źródła prawa karnego skarbowego nie są jednorodne.** W zakresie określania 39  
przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych źródłem prawa karnego skarbowego mogą być wyłącznie akty normatywne władzy ustawodawczej w postaci ustawy (art. 1 § 1 KKS). Pojęcie „ustawa” w rozumieniu Kodeksu karnego skarbowego należy rozumieć jako całokształt przepisów uzasadniających odpowiedzialność karną. Przepisy prawa skarbowego (podatkowego, celnego, dewizowego i hazardowego) wypełniające blankietowe dyspozycje Części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego są również w ten sposób częścią prawa karnego skarbowego.

Podstawowym źródłem obowiązującego prawa karnego skarbowego jest ustawa – 40  
Kodeks karny skarbowy. Ustawa ta stanowi wydzieloną regulację prawną przedmiotowej materii.

Orzecznictwo TK przyjmuje, że w świetle konstytucyjnego podziału materii między ustawy oraz akty wykonawcze, podstawowe elementy zarówno czynu, jak i kary muszą być określone w samej ustawie, a nie mogą być w sposób blankietowy pozostawione do unormowania w akcie wykonawczym do ustawy. Dotyczy to zarówno przepisów karnych *sensu stricto*, jak i wszystkich przepisów o charakterze represyjnym (sankcjonująco-dyscyplinującym), a więc wszystkich przepisów, których celem jest określenie nakazu lub zakazu zachowania. Dopuszczalne jest doprecyzowanie elementów podstaw odpowiedzialności w aktach wykonawczych wydanych w zgodzie z art. 92 Konstytucji RP.

W wyr. z 20.2.2001 r.<sup>16</sup> (P 2/00) TK przyjął, że zasada *nullum crimen sine lege* zasadniczo stanowi przedmiot zainteresowań prawa karnego materialnego, kiedy stwierdza się, że: „w demokratycznym państwie prawnym prawo karne musi być oparte przynajmniej na dwóch podstawowych zasadach: określoności czynów zabronionych pod groźbą kary (*nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege*) oraz na zakazie wstecznego działania ustawy wprowadzającej lub zaostrzającej odpowiedzialność karną”<sup>17</sup>. Rozwijając pojęcie „określoności” czynu zabronionego TK przyjął, że: „materialne elementy czynu, uznanego za przestępczy, muszą być zdefiniowane w ustawie (zgodnie z konstytucyjną zasadą wyłączności ustawy) w sposób kompletny, precyzyjny i jednoznaczny”<sup>18</sup>. Trybunał wyjaśnił, że: „podstawowe elementy zarówno czynu, jak i kary muszą być określone w ustawie, a nie mogą być – w sposób blankietowy – pozostawione do

<sup>16</sup> OTK 2001, Nr 2, poz. 32.

<sup>17</sup> Zob. także post. TK z 25.9.1991 r., S 6/91, OTK 1991, Nr 1, poz. 34.

<sup>18</sup> Post. TK z 13.6.1994 r., S 1/94, OTK 1994, Nr 1, poz. 28, s. 271.

unormowania w akcie wykonawczym”. W innym orzeczeniu TK podkreślił konieczność uregulowania w ustawie zakresu osób, które są adresatami przepisu karnego uznając, że: „ustawa musi więc w sposób kompletny wyznaczać kategorie osób, które mogą ponosić odpowiedzialność za dany czyn”<sup>19</sup>. Istnieje zatem konieczność ustawowego określenia dobra chronionego i – w konsekwencji – strony przedmiotowej przestępstwa oraz podmiotu i strony podmiotowej.

Pod rządami Konstytucji RP z 1997 r. TK wyjaśnił, że z zasady *nullum crimen sine lege* wynikają postulaty skierowane do ustawodawcy: nakaz typizacji czynów zabronionych w drodze ustawy i maksymalnej określoności tworzonych typów oraz do osób stosujących prawo – zakaz stosowania analogii i wykładni rozszerzającej<sup>20</sup>.

Interpretację dokonywaną przez TK trzeba uzupełnić stwierdzeniem, że: „akt prawny niższego niż ustawa rządu nie może ustanawiać nakazów i zakazów prawnokarnych ani kar grożących za ich złamanie”. Wyrok TK z 20.2.2001 r., P 2/00, OTK 2001, Nr 2, poz. 32. Przepisy podustawowe mogą jedynie dopełniać dyspozycję przepisów ustawy karnej. Ustawodawca sam musi określić znamiona czynu zabronionego, zaś ich spreycyzowanie może być przekazane władzy wykonawczej.

Trybunał Konstytucyjny przeciwstawia się jednocześnie takiej interpretacji art. 42 ust. 1 Konstytucji RP, która pojęcie ustawy rozszerza na wszystkie rozporządzenia wydane zgodnie z art. 92 Konstytucji RP. Dopuszczalne jest doprecyzowanie takich elementów jak podmiot i znamiona przedmiotowe w aktach wykonawczych wydanych w zgodzie z art. 92 Konstytucji RP.

41 Konieczność posługiwania się przepisami aktu prawnego rangi rozporządzenia wynika np. z art. 53 § 6 KKS (w zw. z art. 53 § 3 KKS oraz w zw. z ustawą z 10.10.2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę<sup>21</sup>), który to przepis wprowadza bowiem pojęcia „**próg ustawowy**”, który jest równy kwocie określonej jako pięciokrotne minimalne wynagrodzenie pracowników. Natomiast zgodnie z art. 2 ust. 5 ustawy o minimalnym wynagrodzeniu za pracę, jeżeli Rada Dialogu Społecznego nie uzgodni w terminie, w terminie 30 dni od dnia otrzymania propozycji i informacji wysokości minimalnego wynagrodzenia w roku następnym, Rada Ministrów ustala, w drodze rozporządzenia, w terminie do dnia 15 września każdego roku, wysokość minimalnego wynagrodzenia w roku następnym, wraz z terminem zmiany tej wysokości. W 2017 r. jest to rozporządzenie Rady Ministrów z 9.9.2016 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2017 r., które ustaliło od 1.1.2017 r. minimalne wynagrodzenie za pracę w wysokości 2000 zł<sup>22</sup>.

42 W świetle powyższego należy poczynić pewne zastrzeżenie co do zgodności z Konstytucją RP techniki regulowania wysokości minimalnego wynagrodzenia w rozporządzeniu na podstawie delegacji kodeksowej, a która to wysokość minimalnego wynagrodzenia następnie decyduje m.in. o progu przepoławienia skarbowego czynu zabronionego (o tym, czy dane zachowanie wyczerpuje znamiona przestępstwa skarbowego, czy jest tylko wykroczeniem skarbowym). Mianowicie, stosownie do art. 53 § 3 KKS, jednym z kryteriów rozgraniczenia przestępstw skarbowych i wykroczeń skar-

<sup>19</sup> Orz. TK z 26.4.1995 r., K 11/94, OTK 1995, poz. 12.

<sup>20</sup> Wyr. TK z 6.7.1999 r., P 2/99, OTK 1999, Nr 5, poz. 103.

<sup>21</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 847.

<sup>22</sup> Dz.U. z 2016 r. poz. 1456.



bowych jest „kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publiczno-prawnej albo wartość przedmiotu czynu”. Granicę stanowi „pięciokrotna wartość minimalnego wynagrodzenia” obowiązująca w czasie popełnienia czynu. Może być mowa o wykroczeniu skarbowym, jeśli „kwota uszczuplona lub narażona na uszczuplenie” nie przekracza tego progu. Kodeks karny skarbowy nie określa jednak, co oczywiście, ani należnych kwot podatku akcyzowego, ani wysokości minimalnego wynagrodzenia. W odniesieniu do minimalnego wynagrodzenia (art. 53 § 4 KKS) odsyła do regulacji odnoszących się do minimalnego wynagrodzenia za pracę<sup>23</sup>. Okazuje się, że dla dokonania oceny, jakie czyny zabronione w danym momencie stanowią wykroczenia skarbowe, a jakie są przestępstwami skarbowymi, trzeba sięgać do aktów niższej rangi niż ustawa. Konieczność posługiwania się przepisami rozporządzenia wynika także z art. 53 § 6 KKS. Przepis ten wprowadza bowiem pojęcie „**progu ustawowego**” równego kwocie określonej jako pięciokrotne minimalne wynagrodzenie pracowników. Ten właśnie próg decyduje o kwalifikacji czynów zabronionych regulowanych w części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego.

## II. Struktura i konstrukcja przepisów prawa karnego skarbowego

Omawiając zagadnienie struktury przepisów prawa karnego skarbowego należy wspomnieć, że każda norma prawna składa się zasadniczo z dwóch podstawowych części składowych: **hipotezy** oraz **dyspozycji**. Hipotezą jest ta część normy, która wskazuje jej adresatów oraz okoliczności, w jakich mają się oni zachować w sposób wskazany w normie. Inaczej mówiąc, hipoteza określa adresata normy oraz warunki lub okoliczności, w których adresatowi temu jest coś nakazane czynić oraz coś czynić jest mu dozwolone lub jest zakazane. Dyspozycja jest najważniejszą częścią normy. Wskazuje ona sposób postępowania, jakiego od adresatów normy oczekuje ustawodawca. Inaczej mówiąc, dyspozycja to jest ta część normy prawnej, która określa treść zachowania zakazanego, nakazanego lub dozwolonego, albo treść decyzji, którą należy podjąć w związku z zaistnieniem pewnych faktów. Sporne jest czy sankcja, czyli określenie konsekwencji jakie grożą za zachowanie niezgodne z dyspozycją normy, jest trzecim składnikiem budowy normy prawnej. 43

Wyróżniane są w związku z tym normy: sankcjonowane i sankcjonujące. Normy sankcjonowane to takie, które nakazują bądź też zakazują określonych zachowań. Z kolei normy sankcjonujące określają jakiego rodzaju konsekwencje grożą za naruszenie norm sankcjonowanych. Normy sankcjonujące przesądzają więc o karalności danych zachowań. 44

Przepisy Części ogólnej prawa karnego skarbowego (Kodeks karny skarbowy) są przepisami niesamodzielnymi albowiem, ich stosowanie następuje w połączeniu z przepisami szczególnymi Kodeksu karnego skarbowego. Istotne zagadnienie w prawie karnym skarbowym stanowi kwestia opisu czynu karnoskarbowego. 45

Wyróżnić można następujące rodzaje przepisów karnych określające zakazy karne: **zupelne i niezupelne**. Wśród niezupelnych zakazów znajdują się **przepisy odsyłające i blankietowe**. 46

<sup>23</sup> Por. art. 53 § 4 KKS.