

Kodeks karny skarbowy

z dnia 10 września 1999 r. (Dz.U. Nr 83, poz. 930)

Tekst jednolity z dnia 14 września 2018 r. (Dz.U. 2018, poz. 1958)

(zm.: Dz.U. 2018, poz. 771, poz. 2192 i 2193, poz. 2227, poz. 2354; 2019, poz. 694, poz. 1520, poz. 1556, poz. 1694, poz. 1751)

Spis treści

	Art.
Tytuł I. Przepisy karne skarbowe i wykroczenia skarbowe	1–112
Dział I. Część ogólna	1–53
Rozdział 1. Przepisy wstępne	1–15
Rozdział 2. Zaniechanie ukarania sprawcy	16–19
Rozdział 3. Przepisy karne skarbowe	20–45
Rozdział 4. Wykroczenia skarbowe	46–52
Rozdział 5. Objasnienie wyrazów ustawowych	53
Dział II. Część szczególna	54–112
Rozdział 6. Przepisy karne skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkowi podatkowemu i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji	54–84
Rozdział 7. Przepisy karne skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkowi celnemu oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami	85–96
Rozdział 8. Przepisy karne skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obrotowi dewizowemu	97–106f
Rozdział 9. Przepisy karne skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko organizacji gier hazardowych	107–111
Rozdział 10. (<i>uchylony</i>)	112
Tytuł II. Postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	113–177
Dział I. Przepisy wstępne	113–135
Rozdział 11. Przepisy ogólne	113–119
Rozdział 12. Strony i ich procesowi przedstawiciele	120–128
Rozdział 13. Zatrzymanie rzeczy. Zabezpieczenie majątkowe	129–132a
Rozdział 14. Właściwość organów postępowania przygotowawczego	133–135
Dział II. Pociągnięcie do odpowiedzialności za zgodą sprawcy	136–149
Rozdział 15. Postępowanie mandatowe	136–141
Rozdział 16. Zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	142–149
Oddział 1. Przebieg negocjacji	142–147
Oddział 2. Zezwolenie	148–149

Wprowadzenie

Dział III. Postępowanie przygotowawcze	150–156
Dział IV. Postępowanie przed sądem	157–170
Rozdział 17. Postępowanie przed sądem pierwszej instancji . . .	157–164
Rozdział 18. Postępowanie odwoławcze i nadzwyczajne środki zaskarżenia	165–170
Dział V. Postępowanie nakazowe	171–172
Dział VI. Postępowanie w stosunku do nieobecnych	173–177
Rozdział 19. Przesłanki	173
Rozdział 20. Przebieg postępowania	174–177
Tytuł III. Postępowanie wykonawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	178–191
Dział I. Część ogólna	178–181
Rozdział 21. Zakres obowiązywania	178
Rozdział 22. Postępowanie	179–181
Dział II. Część szczególna	182–191
Rozdział 23. Wykonywanie kar	182–188
Rozdział 24. Wykonywanie środków karnych	189–191

Wprowadzenie

1. Prawo karne skarbowe ma obecnie wyznaczone miejsce w systemie prawnym, jako że uznawane jest za szczególną dziedzinę prawa karnego, opartą na zasadach powszechnego prawa karnego materialnego, procesowego i wykonawczego, zawierającą jednak pewne odrębności, wynikające m.in. z rodzaju dobra chronionego przez prawo. Normy prawa karnego skarbowego chronią bowiem finanse Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego, a od 1.5.2004 r. także budżetu Wspólnot Europejskich (obecnie Unii Europejskiej).

Ugruntowana obecnie pozycja prawa karnego skarbowego jest w dużym stopniu efektem przeprowadzonej w 1999 r. szerokiej reformy tej wyspecjalizowanej dziedziny prawa karnego *sensu largo* i uchwalenia w dniu 10.9.1999 r. pierwszego polskiego Kodeksu karnego skarbowego (ustawa z 10.9.1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst pierwotny Dz.U. Nr 83, poz. 930, aktualnie tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1958 ze zm.).

Zważyć jednak należy, iż proces kształtowania się poglądów odnośnie potrzeby funkcjonowania odrębnego aktu prawnego z zakresu prawa karnego skarbowego był bardzo długi. W doktrynie przez wiele lat przyjmowano, iż prawo karne skarbowe jest częścią prawa karnego. Jeżeli bowiem przestępstwa skarbowe traktowano jako zwykle oszustwa, to zbędne wydawało się tworzenie dla nich odrębnych norm prawnych, w tym regulacji procesowych (*J. Bafia*, Prawo karne skarbowe, s. 10). Tłumaczono to m.in. brakiem potępienia społecznego, gdyż przeciętni obywatele nie odczuwali zagrożenia w stosunku do czynów zabronionych, które nie dotyczyły ich bezpośrednio (*C. Beccaria*, O przestępstwach, s. 181). Z drugiej strony, pojawiło się także bardzo wyraźne stanowisko, że jednak przestępstwa skarbowe są przestępstwami osobnego rodzaju i należy je wyodrębnić w ramach prawa karnego skarbowego, tym samym formułując właściwe przepisy procesowe. Zauważono bowiem, iż normy moralne, ogólnie znane i przestrzegane (jak np. nie wolno zabijać, nie wolno kraść), mają swoje łatwo zauważalne odzwierciedlenie w prawie karnym. Prawo karne powszechne karze za to, co generalnie uważane jest za zło. W prawie karnym skarbowym znacznie trudniej jest wskazać takie działania, które powszechnie byłyby uważane za „zło”. Istnieją oczywiście, określone nakazy, zakazy i naruszenie ich jest niemoralne, ale tak naprawdę dopiero ustawa wskazuje ludziom, co wolno, a czego nie. Z tego płynnie wniosek, iż normy prawa karnego skarbowego

są konsekwencją określonych ograniczeń wprowadzanych przez ustawodawcę, tym samym, to co dziś jest zakazane, jutro może być dozwolone. Taka konkluzja może prowadzić tylko do jednego wniosku: nie można pod przestępstwa skarbowe podciągać zwykłych oszustw i stosować do nich tych samych przepisów.

Po odzyskaniu przez Polskę niepodległości w 1918 r. w zakresie prawa karnego skarbowego obowiązywały na terytorium kraju ustawodawstwa państw zaborczych: na obszarze byłego zaboru austriackiego – przestarzała austriacka ustawa karna skarbową z 11.7.1835 r. (Zbiór ustaw politycznych, t. 63, Nr 112), na terenach byłego zaboru rosyjskiego – postanowienia skarbowo-karne ustaw rosyjskich (Zbiór praw rosyjskich, t. V i VI), na terenach byłego zaboru pruskiego – pruska ustawa z 6.7.1897 r. o postępowaniu karnym administracyjnym w sprawach celnych i podatków pośrednich (Zbiór ustaw, s. 237). Poza tym w górnośląskiej części województwa śląskiego obowiązywała III część ogólnoniemieckiej ordynacji podatkowej z 13.12.1919 r. (Dz.U. Rzeszy, s. 1993) (*Sawicki, Skowronek, Prawo karne skarbowe*, s. 25).

Pierwsza polska Ustawa karna skarbową z 2.8.1926 r. (Dz.U. Nr 105, poz. 609 ze zm.) zaczęła obowiązywać na terenie całego kraju od 1.1.1927 r.

Z konieczności czasu w jakim powstała – sporów co do zakresu samodzielności prawa karnego skarbowego – przyjęto przy jej uchwaleniu drogę pośrednią, tzn. pozostając przy zasadach prawa karnego powszechnego, wprowadzono jednocześnie szereg odrębności, które miały zapewnić pewną samodzielność prawa karnego skarbowego.

Należy podkreślić również to, iż to właśnie ustawa karna skarbową, a nie Kodeks karny, czy Kodeks postępowania karnego, była pierwszą normatywną regulacją karną opracowaną całościowo po czasach zaborów.

Kolejna Ustawa karna skarbową została uchwalona 18.3.1932 r. (Dz.U. Nr 34, poz. 355 ze zm.), a zaczęła obowiązywać od 1.5.1932 r. Przedmiotowa ustawa zawierała sto przepisów dotyczących prawa procesowego w szczególności odnoszących się do wskazania odrębności w zakresie właściwości i postępowania organów skarbowych oraz odrębności w zakresie właściwości i postępowania przed sądem.

Najistotniejszy był fakt, iż po raz pierwszy ustawodawca wyodrębnił przepisy odnoszące się do części materialnej i do części procesowej (*Z. Siwik, Podstawy prawa*, s. 11).

W dniu 3.11.1936 r. wydany został dekret Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej – Prawo karne skarbowe (Dz.U. Nr 84, poz. 581 ze zm.). Zmiany jakie wprowadzał wiązały się z wejściem w życie rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 11.7.1932 r. – Kodeks karny (Dz.U. Nr 60, poz. 571 ze zm.) i koniecznością dostosowania przepisów i rozwiązań zawartych w ustawie karnej skarbowej do przepisów tegoż kodeksu. Niemniej ważnym zabiegiem legislacyjnym było także uzgodnienie przepisów – rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 19.3.1928 r. – Kodeks postępowania karnego (test jedn. z 1950 r. Nr 40, poz. 364 ze zm.).

Następna zmiana prawa skarbowego dokonana została dekretem Rady Ministrów z 11.4.1947 r. – Prawo karne skarbowe (Dz.U. Nr 32, poz. 140 ze zm.) obowiązującym od 1.6.1947 r. W przepisach tego aktu prawnego uwidoczniło się silne uzależnienie prawa karnego skarbowego od realizowanych wówczas założeń rozwoju gospodarczego. W szerokiej mierze przepisy Prawa karnego skarbowego z 1947 r. oparte były na przepisach Prawa karnego skarbowego z 1936 r. oraz Ordynacji podatkowej z 1934 r. (ustawy z 15.3.1934 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz.U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134 ze zm.) w zakresie szczegółowych przestępstw podatkowych.

W okresie obowiązywania wspomnianego dekretu, w 1952 r., doszło do zmian w prawie karnym skarbowym z uwagi na wejście w życie przepisów ustawy karnej dewizowej z 1952 r. (ustawa karna dewizowa z 28.3.1952 r., Dz.U. Nr 21, poz. 134

Wprowadzenie

ze zm.). Zmiany polegały na sprecyzowaniu zasad z zakresu części ogólnej prawa karnego skarbowego, w szczególności dotyczących dochodzenia odpowiedzialności za przestępstwa dewizowe, a w zakresie procesowym – na przekazaniu spraw o te przestępstwa do właściwości sądów wojewódzkich (*J. Bafia*, Prawo karne skarbowe, s. 13–14).

Kolejny akt prawny dotyczący problematyki prawa karnego skarbowego to Ustawa karna skarbowa uchwalona 13.4.1960 r. (Dz.U. Nr 21, poz. 123 ze zm.), obowiązująca od 30.6.1960 r. Uchodziła za akt przejrzysty i zwięzły, a zatem i krótszy od poprzednich ustaw karnych skarbowych. Wprowadzała instytucję protokołu karnego w postępowaniu przed organami finansowymi, rozszerzała uprawnienia finansowych organów orzekających na m.in. możliwość orzekania kar za niektóre przestępstwa dewizowe i wszystkie wykroczenia dewizowe, natomiast organy celne zyskały uprawnienia do orzekania przepadku całej zawartości przesyłki skierowanej z zagranicy do Polski, jeżeli zawierała także towary zabronione. Co istotne, w postępowaniu karnym skarbowym oprócz oskarżonego mogły występować także osoby trzecie, tj. interwenient i odpowiedzialny posiłkowo.

Z uwagi na to, iż Ustawa karna skarbową z 1960 r. oparta była w znacznej mierze na przepisach Kodeksu karnego z 1932 r. i przepisach Kodeksu postępowania karnego z 1928 r., a z dniem 1.1.1970 r. miała wejść w życie nowa kodyfikacja prawa karnego powszechnego, rozpoczęto prace nad kolejną ustawą karną skarbową

Prace nad projektem ustawy karnej skarbowej, szóstej kompleksowej regulacji normatywnej w tym zakresie, prowadzono w Ministerstwie Finansów do maja 1969 r., a w czerwcu 1970 r. przedłożono w Sejmie rządowy projekt nowej ustawy karnej skarbowej. Komisje sejmowe, które podjęły prace nad projektem, powołały podkomisję pod przewodnictwem prof. dr *Z. Resicha* i po konsultacjach z ekspertami w tym prof. dr *K. Buchałą* i prof. dr *M. Siewierskim*, zaproponowano 69 poprawek.

W dniu 26.10.1971 r. Sejm uchwalił Ustawę karną skarbową, z mocą obowiązującą od 1.1.1972 r. (tekst pierwotny Dz.U. Nr 28, poz. 260 ze zm.), która mimo wielu zmian przetrwała, aż do drugiej połowy 1999 r.

Ustawa karna skarbową z 1971 r. obejmowała tradycyjnie zarówno przepisy o charakterze materialnym, jak i przepisy o charakterze procesowym, które zawierały również niewyodrębnione przepisy z zakresu postępowania wykonawczego.

Przepisy procesowe przewidywały utrzymanie wcześniejszych rozwiązań, a wprowadzone zmiany ukierunkowane były na integrację zarówno układem, jak i treścią z obowiązującym wówczas Kodeksem postępowania karnego. Wydaje się, iż takie powielanie przepisów, nie było dobrym rozwiązaniem, choć być może stanowiło największy w dotychczasowej historii rozwoju prawa karnego skarbowego, przejaw jego samodzielności.

Wspólną cechą aktów prawnych regulujących prawo karne skarbowe z lat 1926–1971 było powierzenie kompetencji orzeczniczych w sprawach o wykroczenia skarbowe oraz wielu przestępstw skarbowych finansowym organom orzekającym (urząd celny, urząd skarbowy), niemających przymiotu niezawisłości (*G. Skowronek*, Ewolucja instytucji, s. 29–32).

Ustawa karna skarbową z 1971 r. uchodziła początkowo za bardzo dobry instrument w zwalczaniu przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Jednak w latach 90., w nowej rzeczywistości prawnej, nie odpowiadała ani możliwościom, ani potrzebom stanu prawnego. Wiele rozwiązań było już anachronicznych i wymagało olbrzymich zmian. Wydaje się, iż dalsze jej poprawianie nie tyle nie miało sensu, co było wręcz niemożliwe, gdyż uczyniłoby tę ustawę całkowicie nieczytelną i trudną do interpretacji.

Dostrzegając problemy bieżące, jak i mając na uwadze fakt, iż Polska miała zmierzać w kierunku ukształtowania się demokratycznego państwa prawnego, w dniu 19.12.1989 r., Minister Sprawiedliwości w porozumieniu z Ministrem Finansów

i Ministrem Współpracy Gospodarczej z Zagranicą powołał Zespół Reformy Prawa Karnego Skarbowego. Owocem wieloletniej pracy Zespołu jest obecny Kodeks karny skarbowy, który zastąpił Ustawę karną skarbową z 1971 r., zyskując, z uwagi na kompleksowy i wieloaspektowy charakter regulacji prawnej, rangę „Kodeksu”.

Kodeks karny skarbowy jest aktem prawnym kompleksowym obejmującym, zgodnie z tradycją, przepisy prawne trojakiemu rodzajowi: materialnoprawne, procesowoprawne i prawnowykonawcze. Struktura kodeksu została podporządkowana powyższej swoistości legislacyjnej, dzięki czemu akt prawny stał się przejrzysty i wewnętrznie zasadniczo konsekwentny. Wspomnianej przejrzystości sprzyja m.in. wyodrębnienie przepisów wstępnych zarówno w części materialnej, jak i procesowej, w których zawarto normy ogólne, wyeliminowanie licznych powtórzeń przepisów, ograniczenie kazuistyki większości przepisów oraz nadanie przepisom, co do zasady, właściwej lokalizacji w strukturze ustawy.

Dzięki takiemu zabiegowi normy prawne o różnym charakterze stworzyły harmonijną całość.

Generalnie kodeks jest podzielony na trzy podstawowe tytuły, tj.:

- 1) tytuł pierwszy – przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe (od art. 1–111), stanowiący przepisy materialne prawa karnego skarbowego mające charakter autonomiczny i w zasadzie samodzielnie regulujące kwestie odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Jednak poprzez art. 20 § 1 KKS wprowadzona została zasada, że do przestępstw skarbowych nie mają zastosowania przepisy Części ogólnej Kodeksu karnego, z wyjątkiem przepisów wymienionych w Kodeksie karnym skarbowym;
- 2) tytuł drugi – postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe (od art. 113–177), odnoszący się do przepisów procesowych prawa karnego skarbowego. W obrębie przepisów procesowych funkcjonuje ogólna reguła procesowa (zasada subsydiarności) określona w art. 113 § 1 KKS, która nakazuje, co do zasady, stosować przepisy Kodeksu postępowania karnego, jeżeli przepisy Kodeksu karnego skarbowego nie stanowią inaczej;
- 3) tytuł trzeci – postępowanie wykonawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe (od art. 178–191), to przepisy wykonawcze prawa karnego skarbowego. W tym zakresie obowiązuje określona w art. 178 § 1 KKS zasada odesłania do przepisów ustawy z 6.6.1997 r. – Kodeks karny wykonawczy (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 676 ze zm.), co do wykonywania orzeczeń w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.

Nowa kodyfikacja zrealizowała konstytucyjną zasadę sprawowania wymiaru sprawiedliwości tylko przez sądy i to im zostało w pełni przekazane orzekanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Oznaczało to wyłączenie po raz pierwszy od ponad 70 lat kompetencji finansowych organów orzekających pierwszej instancji (urząd skarbowy, urząd celny) i finansowych organów orzekających drugiej instancji (izba skarbową, Główny Urząd Ceł) od orzekania o winie i karze za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe zagrożone wyłączeniem karą grzywny. Obecnie także i te sprawy są prowadzone przez niezależne sądy karne zgodnie z zasadami *nullum crimen sine iudicio* i *nullum poena sine iudicio*.

Wymagania konstytucyjne w tym zakresie określone są w następujących przepisach:

- 1) art. 45 Konstytucji RP ustala zasadę, iż każdemu przysługuje prawo do rozpatrzenia sprawy przez właściwy, niezależny i niezawisły sąd;
- 2) art. 46 Konstytucji RP stanowi, że przepadek rzeczy może nastąpić tylko na podstawie prawomocnego orzeczenia sądu;
- 3) art. 177 Konstytucji RP stanowi, iż wymiar sprawiedliwości we wszystkich sprawach sprawują sądy.

Kodeks karny skarbowy poddany był wielu nowelizacjom zarówno przepisów procesowych, jak i materialnych. Nowelizacje miały różną skalę od pojedynczych

Wprowadzenie

zmian przepisów, po duże przebudowy. Jedne zmiany były wynikiem zmian przepisów finansowych, czy ustrojowo-organizacyjnych, innych źródłem były modyfikacje Kodeksu postępowania karnego, czy Kodeksu karnego wykonawczego.

Jako wyjątkową i szczególną można wskazać zmianę związaną z wejściem Polski do Unii Europejskiej (*G. Skowronek, Z problematyki, s. 5 i n.*). W związku z tym faktem dotychczasowy polski obszar celny, czyli terytorium RP został objęty unią celną, stając się obszarem celnym Unii Europejskiej. Konsekwencją wejścia do unii celnej jest przyjęcie zasady, że postanowienia unijnego prawa celnego są bezpośrednio stosowane także w naszym kraju. W efekcie modyfikacje przepisów finansowych, konieczne były zmiany przepisów karnych skarbowych. W szczególności wyraźnie określono, że przedmiotem ochrony prawa karnego skarbowego jest interes i porządek finansowy nie tylko Skarbu Państwa, ale od 1.5.2004 r., także budżetu Wspólnot Europejskich (obecnie Unii Europejskiej).

Z dniem uzyskania przez Rzeczpospolitą Polską członkostwa w Unii Europejskiej dokonała się zmiana w Kodeksie karnym skarbowym ustawą z 24.7.2003 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 162, poz. 1569). W efekcie tego przepisu art. 3 KKS dotyczący miejsca popełnienia czynu zabronionego został uzupełniony o § 3a i 5. Przeprowadzone zmiany wynikały z potrzeby rozszerzenia ochrony karnej skarbowej na instytucje finansowe Unii Europejskiej. Tą samą ustawą wprowadzono do Kodeksu karnego skarbowego nową, czy raczej poszerzoną definicję legalną pojęcia „należność publicznoprawna” dodając art. 53 § 26a. Dotychczas zgodnie z art. 53 § 26 KKS należnością publicznoprawną była jedynie należność państwowa lub samorządowa, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Należnością państwową był w tym rozumieniu 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.

W świetle dodanego § 26a do art. 53 KKS należnością publicznoprawną, w tym podatkiem, jest także należność stanowiąca przychód budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich (obecnie Unii Europejskiej) lub budżetu zarządzanego przez Wspólnotę Europejską (obecnie Unię Europejską) lub w ich imieniu, w rozumieniu wiążących Rzeczpospolitą Polską przepisów prawa Unii Europejskiej, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Ponieważ źródłem dochodów budżetu Unii Europejskiej są także wpłaty wnoszone przez państwa członkowskie w tym m.in. pobrane opłaty celne oraz wpłaty oparte na przychodach z tytułu VAT, uzupełnienie pojęcia „należność publicznoprawna” jest w pełni uzasadnione.

Ustawą z 28.7.2005 r. o zmianie ustaw – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 178, poz. 1479) dokonano dwudziestej tzw. wielkiej nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego dotyczącej bezpośrednio tego aktu prawnego (*S. Baniak, Wielka nowelizacja, s. 5*). Wprowadzone zostały zmiany o dużej doniosłości praktycznej odnoszące się zarówno do przepisów materialnoprawnych, procesowych, jak i wykonawczych Kodeksu karnego skarbowego.

Zmiany w Kodeksie karnym skarbowym były znaczące, a jedną z przyczyn takich gruntownych zmian była konieczność dostosowania przepisów Kodeksu karnego skarbowego do przepisów Kodeksu karnego i Kodeksu postępowania karnego. Zmiany w procedurze powszechnej wprowadzone ustawą z 10.1.2003 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego, ustawy – Przepisy wprowadzające Kodeks postępowania karnego, ustawy o świadku koronnym oraz ustawy o ochronie informacji niejawnych (Dz.U. Nr 17, poz. 155) zmuszały do nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego, w celu usunięcia sprzeczności między przepisami kodeksów i wprowadzenia systemowej spójności. Gruntowne zmiany były też spowodowane

potrzebą dostosowania przepisów Kodeksu karnego skarbowego do licznych zmian prawnych przepisów finansowych. Przyczyną zmian była także potrzeba zwiększenia skuteczności zwalczania najgroźniejszych przestępstw skarbowych, co jest zgodne z aktualną polityką kryminalną (G. Skowronek, *Ewolucja prawa*, s. 67–69).

Ostatnie lata również przyniosły znaczące modyfikacje Kodeksu karnego skarbowego. Szczególny wpływ miały zmiany w przepisach ustrojowych i finansowych wprowadzone poprzez ustawę z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, ustawę z 16.11.2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948 ze zm.) oraz ustawę z 15.12.2016 r. o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2017 r. poz. 88).

Tytuł I. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe

Uwagi ogólne

Spis treści

	Nb
1. Zakres Tytułu I	1
2. Autonomiczny charakter przepisów materialnych	2
3. Rozróżnienie pojęć	3
4. Przedmiot ochrony	4

1. **Zakres Tytułu I.** Przepisy materialne prawa karnego skarbowego obejmują 1 Tytuł I, art. 1 do 111 KKS. Ta część Kodeksu karnego skarbowego podzielona jest na dwa działy, tj. Dział I Część ogólna (od art. 1–53) oraz Dział II Część szczególna (art. 54–111). Część ogólna, odpowiednik Części ogólnej z Kodeksu karnego, zawiera przepisy wspólne dla przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, także dotyczące zaniechania ukarania sprawcy, uregulowania adresowane tylko do przestępstw skarbowych i osobno do wykroczeń skarbowych oraz rozdział zawierający objaśnienie wyrażeń ustawowych. Dział II podzielony na cztery rozdziały statuuje następujące kategorie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych:

- 1) przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji;
- 2) przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami;
- 3) przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obrotowi dewizowemu;
- 4) przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko organizacji gier hazardowych.

2. **Autonomiczny charakter przepisów materialnych.** Przepisy materialne 2 prawa karnego skarbowego są autonomiczne w odniesieniu do prawa karnego, zastrzegając sobie wyłączność na statuowanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Poprzez art. 20 § 2 KKS dokonana jest, jednak w niewielkim zakresie, recepcja przepisów Kodeksu karnego. Autonomiczny charakter przepisów materialnych prawa karnego skarbowego jest jednak jednoznaczny z uwagi na funkcjonujący Kodeks karny skarbowy, własną część ogólną tego kodeksu oraz część szczególną wprowadzającą cztery kategorie typów czynów zabronionych, absolutnie wyjątkowych bo chroniących szeroko pojęte finanse publiczne (F. Prusak, G. Skowronek, w: *System PrKar*, t. 11, s. 7–9).

- 3 3. Rozróżnienie pojęć.** Kodeks karny skarbowy wyraża autonomiczność również i tak, że rozgranicza w prawie karnym pojęcia „przestępstwa skarbowego” i „przestępstwa” oraz „wykroczenia skarbowego” i „wykroczenia” (uchwała pełnego składu Izby Karnej SN z 4.4.2005 r., I KZP 7/05, OSNKW 2005, Nr 5, poz. 44). Zgodnie z wyrażonym tej uchwale niejednoznacznie stanowisku pojęcie „przestępstwa”, występujące w art. 258 § 1 KK, w brzmieniu obowiązującym przed 17.10.1999 r., obejmowało także przestępstwa skarbowe. W zdaniu odrębnym sędziowie Sądu Najwyższego: *P. Hofmański, P. Kalinowski, L. Misiurkiewicz, D. Rysiński, E. Sadzik, J. Skwierawski, J. Sobczak, M. Sokołowski, S. Zabłocki i J. Żywolewski-Lawniczak* stwierdzili, że pojęcie „przestępstwo” w zwrocie „popelnianie przestępstw”, zawartym w art. 258 § 1 KK – w jego brzmieniu obowiązującym do 17.10.1999 r. – nie obejmowało przestępstwa skarbowego. Obecnie faktycznie, jeżeli ustawodawca chce objąć znamieniem przestępstwa lub wykroczenia powszechnego także przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, musi wyraźnie odwołać się w danym przepisie do tych pojęć.
- 4 4. Przedmiot ochrony.** Autonomiczność materialnych przepisów prawa karnego skarbowego wynika także, ze szczególnego przedmiotu ochrony, którym jest interes i porządek finansowy Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz budżetu Unii Europejskiej. Istnieje zarazem ścisła więź pomiędzy przepisami finansowymi regulującymi określony sposób postępowania w obszarze podatkowym, celnym, dewizowym i hazardowym, a przepisami Kodeksu karnego skarbowego normującymi konsekwencje prawnokarne złamania nakazów prawnofinansowych.
- Prawo finansowe nakłada na każdego z nas określone obowiązki finansowe, których naruszenie może stanowić przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Prawo karne skarbowe zabezpiecza zatem zakazy, czy nakazy prawa finansowego. Znajomość przepisów szczególnych Kodeksu karnego skarbowego musi łączyć się zatem ze znajomością przepisów dla nich pierwotnych m.in. z zakresu podatkowego, celnego, dewizowego i hazardowego.
- W kontekście przedstawionych rozważań uzasadnione wydaje się przyjęte w doktrynie twierdzenie, że przepisy szczególne, materialne Kodeksu karnego skarbowego mają charakter wtórny, stanowiąc odbłask prawa finansowego (*Z. Siwik, Podstawy prawa, s. 26–29; G. Skowronek, Pierwotne i wtórne aspekty, s. 8–11*).

Dział I. Część ogólna

Literatura: *I. Andrejew, Ustawowe znamiona czynu. Typizacja i kwalifikacja przestępstwa, Warszawa 1978; J. Bafia, Prawo karne skarbowe, Warszawa 1980; S. Baniak, Wielka nowelizacja kodeksu karnego skarbowego – zmiany w przepisach materialnoprawnych, PP 2005, Nr 12; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, „Majątkowe” środki karne w KKS, MoPod 2001, Nr 11; ciż, Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe, Warszawa 2010; C. Beccaria, O przestępstwach i karach, Warszawa 1959; M. Błaszczuk, Przepadek w polskim prawie karnym skarbowym, Warszawa 2016; G. Bogdan, Rola kontratypów w prawie karnym skarbowym, CzPKiNP 1998, Nr 1–2; M. Bojarski, Z. Świda, Podstawy materialnego i procesowego prawa o wykroczeniach, Wrocław 2008; M. Bojarski, J. Giezek, Z. Sienkiewicz, w: M. Bojarski (red.), Prawo karne materialne. Część ogólna i szczególna, Warszawa 2012; K. Buchata, A. Zoll, Polskie prawo karne, Warszawa 1995; ciż, Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz do art. 1–116, Kraków 1998; T. Bojarski, Społeczna szkodliwość czynu i wina w projekcie k.k., w: S. Waltoś (red.), Problemy kodyfikacji prawa karnego. Księga ku czci Profesora Mariana Cieślaka, Kraków 1993; K. Buk, Przepadek przedmiotów i ściąganie równowartości pieniężnej przedmiotów w kodeksie karnym skarbowym, DorPod 2000, Nr 11; W. Cieślak, „Kierowanie wykonaniem czynu zabronionego” jako istota sprawstwa*

kierowniczego, PiP 1992, Nr 7; *M. Cieślak, K. Spett, A. Szymusik, W. Wolter*, Psychiatria w procesie karnym, Warszawa 1991; *P. Daniluk*, Ocena społecznej szkodliwości czynu, Prok. i Pr. 2011, Nr 6; *M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas*, Czyn ciągły i ciąg przestępstw. Komentarz do art. 12 i 91 k.k. z 1997 r., Kraków 1999; *M. Filar*, W związku z głosem Marii Szewczyk, PiP 1988, Nr 1; *D. Gajdus*, Czynnny żal w polskim prawie karnym skarbowym, Acta Universitatis Nicolai Copernici 1979, Nr 17; *J. Giezek*, Podstawy wyłączenia odpowiedzialności karnej w nowym kodeksie karnym, w: *L. Bogunia* (red.), Nowa kodyfikacja prawa karnego, Wrocław 1997; *Z. Gostyński*, Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł II, postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Tytuł III, postępowanie wykonawcze, Warszawa 2000; *O. Górniok*, Prawo karne gospodarcze, Warszawa 2003; *T. Grzegorzczak*, Instytucja czynnego żalu w ustawie karnej skarbowej i w projektach nowej u.k.s., Pal. 1996, Nr 9–10; *tenże*, Odpowiedzialność posiłkowa w obecnym prawie karnym skarbowym i przyszłej u.k.s., Pal. 1997, Nr 1–2; *tenże*, Instytucja tzw. małego świadka koronnego w znowelizowanym prawie karnym skarbowym, PS 2006, Nr 4; *T. Grzegorzczak, A. Gubiński*, Prawo wykroczeń, Warszawa 1996; *B. Hołyst*, Kryminalistyka, Warszawa 2010; *T. Kaczmarek*, Kryminalnopolityczne założenia nowego kodeksu karnego, w: *L. Bogunia* (red.), Nowa kodyfikacja prawa karnego, Wrocław 1997; *P. Kardas, G. Łabuda*, Kumulatywny zbiór przepisów ustawy w prawie karnym skarbowym, cz. 1, Prok. i Pr. 2001, Nr 10; *A. Kaftal*, Przesłanie ciągłe w polskim prawie karnym, Warszawa 1985; *M. Kalinowski*, Współczesne systemy podatkowe, Toruń 1996; *M. Kalitowski, Z. Sienkiewicz, J. Szumski, L. Tyszkiewicz, A. Wąsek*, Kodeks karny. Komentarz, t. III, Gdańsk 1999; *A. Kisiel*, Odpowiedzialność posiłkowa na gruncie przepisów kodeksu karnego skarbowego, w: Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego, t. XIV, Wrocław 2003; *V. Konarska-Wrzošek*, Dyrektywy wyboru kary w polskim ustawodawstwie karnym, Toruń 2002; *taż*, Sprawstwo w prawie karnym skarbowym, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Suwalsko-Mazurskiej im. Papieża Jana Pawła II w Suwałkach, 2004, Nr 10; *taż*, Czy utrzymać kryteria nazwowo-parametryczne rozwarstwiania czynów karnych skarbowych w kodeksie karnym skarbowym?, w: Węzłowe problemy prawa karnego, kryminologii i polityki kryminalnej. Księga pamiątkowa ofiarowana Profesorowi Andrzejowi Markowi, Warszawa 2010; *V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka*, Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa 2013; *R. Kubacki*, Kara grzywny w Kodeksie karnym skarbowym, PP 2001, Nr 7; *G. Łabuda*, Z problematyki narażenia na niebezpieczeństwo uszczuplenia należności publicznoprawnej w prawie karnym skarbowym, Prok. i Pr. 2000, Nr 11; *G. Łabuda, G. Razowski*, Czynnny żal w kodeksie karnym skarbowym, Prok. i Pr. 2007, Nr 2; *J. Majewski*, Określenie umyślności w projekcie kodeksu karnego na tle obowiązujących przepisów, WPP 1996, Nr 1; *tenże*, Prawnokarne przypisywanie skutku przy zaniechaniu, Kraków 1997; *tenże*, Tak zwana kolizja obowiązków w prawie karnym, Warszawa 2002; *tenże*, Zmiana ustawy karnej w czasie popełnienia czynu zabronionego, Pal. 2003, Nr 9–10; *tenże*, Czas popełnienia przestępstwa. Wybrane zagadnienia definicyjne, w: *J. Warylewski* (red.), Czas i jego znaczenie w prawie karnym, Gdańsk 2010; *tenże*, Kodeks karny. Komentarz do zmian 2015, Warszawa 2015; Mały słownik języka polskiego, red. tomu: *S. Skorupka, H. Auderska, Z. Lempicka*, Warszawa 1993; *K. Marszał*, Przedawnienie w prawie karnym, Warszawa 1972; *M. Melezini*, Środki karne jako instrument polityki kryminalnej, Białystok 2013; *J. Michalski*, Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I, przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, Warszawa 2000; *W. Michalski*, Wychowawcza funkcja sądu w postępowaniu karnym, Warszawa 1976; *K. Postulski, M. Siwek*, Przepadek w polskim prawie karnym, Kraków 2004; *F. Prusak, G. Skowronek*, Prawo karne skarbowe, w: System PrKar, t. 11, 2018; *W. Radecki*, Prawne i moralne oceny czynnego żalu, Pal. 1976, Nr 12; *J. Raglewski*, Przepadek przedmiotów w kodeksie karnym skarbowym – zagadnienia materialnoprawne, PrSpół 2002, Nr 4; *tenże*, w: *A. Zoll* (red.), Kodeks karny. Część ogólna, t. 1, Komentarz do art. 1–116, Warszawa 2007; *tenże*, Podstawy orzekania środków zabezpieczających o charakterze administracyjnym w kodeksie karnym z 1997 r., Prok. i Pr. 2002, Nr 4; *Z. Radzikowska*, Z problematyki błędu w prawie karnym skarbowym, SP 1974, Nr 3;

T. Razowski, Sposób okreœlenia we wniosku o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie siê odpowiedzialnoœci kwoty uiszczonej przez sprawcê przestępstwa skarbowego, PS 2004, Nr 11–12; *tenże*, Formalna i merytoryczna kontrola oskarżenia w polskim procesie karnym, Kraków 2005; *M. Rodzyñkiewicz*, Próba analizy prawnokarnej konstrukcji umyœlności, RPEiS 1990, Nr 3–4; *A. Sarna*, Korekty deklaracji podatkowych w znowelizowanych przepisach ordynacji podatkowej, PP 2006, Nr 3; *J. Sawicki*, Nadzwyczajne zaostrenie kary w kodeksie karnym skarbowym, w: *L. Bogunia* (red.), Nowa kodyfikacja prawa karnego, t. 18, Wrocław 2005; *tenże*, Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym, Wrocław 2011; *Sawicki, Skowronek*, Prawo karne skarbowe. Zagadnienia; *I. Sepiolo-Jankowska*, Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa 2017; *Z. Sienkiewicz*, O funkcjach przepadku przedmiotów w projekcie kodeksu karnego, PiP 1997, Nr 4; *A. Skowronek, G. Skowronek*, Pierwotne i wtórne aspekty przemytu celnego, cz. 1, GS 2004, Nr 3; *G. Skowronek*, Szczególne strony postępowania w sprawach karnych skarbowych, Prok. i Pr. 2005, Nr 7–8; *tenże*, Z problematyki zmian w prawie karnym skarbowym, CzPKiNP 2005, Nr 1; *tenże*, Ewolucja instytucji procesowych w prawie karnym skarbowym, Warszawa 2005; *tenże*, Ewolucja prawa karnego skarbowego, cz. 1, Prok. 2006, Nr 1; *Z. Siwik*, Podstawy prawa karnego skarbowego, Wrocław 1983; *tenże*, System środków penalnych w prawie karnym skarbowym, Wrocław 1986; *tenże*, Odpowiednie stosowanie przepisów kodeksu karnego w prawie karnym skarbowym. Studium na tle systemu środków penalnych, Acta Universitatis Wratislaviensis, Nr 23, Wrocław 1987; *tenże*, Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna, Wrocław 1993; *G. Skowronek*, Ewolucja instytucji procesowych w prawie karnym skarbowym, Warszawa 2005; *tenże*, Z problematyki zmian w prawie karnym skarbowym, CzPKiNP 2005, Nr 1; *tenże*, *H. Skwarczyñski*, Dobrowolne poddanie siê odpowiedzialnoœci w Kodeksie karnym skarbowym, MoPod 2006, Nr 4; *D. Świecki*, Dobrowolne poddanie siê odpowiedzialnoœci w kodeksie karnym skarbowym, PS 2001, Nr 3; *S. Waltoœ*, Porozumienia w europejskim procesie karnym; próba syntetycznego spojrzenia, Prok. i Pr. 2000, Nr 1; *A. Wąsek*, Kodeks karny. Komentarz, t. 1, Gdañsk 1999; *tenże*, Czyn ciągły a przestępstwo ciągłe, Pal. 1981, Nr 10–12; *A. Wielgólewska, A. Piaseczny*, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2012; *L. Wilk*, Szczególne cechy odpowiedzialnoœci za przestępstwa i wykroczenia podatkowe, Katowice 2006; *W. Wróbel*, Zmiana normatywna i zasady intertemporalne w prawie karnym, Kraków 2003; *A. Zoll* (red.), Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz, t. 1, Kraków 2004.

Rozdział 1. Przepisy wstępane

Wprowadzenie

1. Zakres regulacji. W pierwszym rozdziale Kodeksu karnego skarbowego znajdują się przepisy wspólne dla przestępstw skarbowych i wykroczeñ skarbowych. Normy te dotyczą następujących kwestii:

- 1) podstawowych warunków odpowiedzialnoœci karnej skarbowej za przestępstwa skarbowe lub odpowiedzialnoœci za wykroczenia skarbowe (art. 1 KKS);
- 2) czasu i miejsce popeñnienia czynu zabronionego (art. 2 i 3 KKS);
- 3) przyjęcia zasady odnoœnie odpowiedzialnoœci za czyny zabronione, że ponosi siê ja przy przestępstwach skarbowych, jak i wykroczeniach skarbowych jedynie za zachowanie umyœlne, a za nieumyœlne tylko jeœli Kodeks karny skarbowy wyraźnie tak stanowi (art. 4 KKS);
- 4) przyjęcia granicy wieku 17 lat, jako wieku, od którego ponosi siê odpowiedzialnoœć karną skarbową (art. 5 KKS);
- 5) jednoœci czynu i czynu ciągłego (art. 6 KKS);
- 6) kumulatywnego zbiegu przepisów Kodeksu karnego skarbowego (art. 7 KKS);

- 7) idealnego zbiegu czynów czyli zbieg z przepisami innych ustaw (art. 8 KKS);
- 8) określenia istoty sprawstwa jako zjawiskowej postaci przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego, współsprawstwa, sprawstwa kierowniczego i polecającego (art. 9 KKS);
- 9) istota błędu i jego postaci (art. 10 KKS);
- 10) określenie niepoczytalności oraz wyłączenia nieodpowiedzialności w razie wprawienia się sprawcy w stan nietrzeźwości lub inny stan odurzenia (art. 11 KKS);
- 11) dyrektywy stosowania kar i środków karnych – zasada humanitaryzmu (art. 12 KKS);
- 12) okoliczności uwzględnianych przy wymiarze kary lub środków karnych (art. 13 KKS);
- 13) zasady dookreśloności terminu i sposobu wykonania przez sprawcę niektórych obowiązków finansowych, tak aby ich wykonanie było realne (art. 14 KKS);
- 14) zasady, że pociągnięcie do odpowiedzialności karnej skarbowej nie uwalnia od uregulowania należności publicznoprawnej, wyjątku od tej zasady, oraz reguły, że w razie potrzeby orzeczenie kończące postępowanie, na mocy którego nie orzeczono przepadku przedmiotów, ściągnięcia ich równowartości pieniężnej lub obowiązku uiszczenia równowartości pieniężnej tych przedmiotów, powinno zawierać również rozstrzygnięcie co do przekazania przedmiotu właściwemu organowi do odrębnego postępowania (art. 15 KKS).

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.

Spis treści

	Nb
1. Zasady odpowiedzialności karnej skarbowej	1
2. Materialny element definicji przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego	2
3. Odpowiedzialność karna za przestępstwa skarbowe i odpowiedzialność za wykroczenia skarbowe	3
4. Odpowiedzialność karna skarbowa za zaniechanie	4
5. Delikty skutkowe i bezskutkowe	5

1. Zasady odpowiedzialności karnej skarbowej. Przepis art. 1 KKS wprowadza 1 zasady normujące odpowiedzialność karną skarbową, jak również formułuje ogólne definicje przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego. W tym artykule zostały wyrażone trzy podstawowe zasady:

- 1) w § 1, iż nie ma przępstwa skarbowego ani wykroczenia skarbowego bez ustawy karnej (*nullum crimen sine lege poenali*). Reguła ta oznacza, że tylko akt rangi ustawowej może określać typ czynu zabronionego. Poza tym jest to nakaz dostatecznej określoności przępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Trybunał Konstytucyjny niejednokrotnie wskazywał wymóg ustawowej dookreśloności norm karnych. Przykładowo w orzeczeniu z 26.4.1995 r., (wyr. TK z 26.4.1995 r., K 11/94, OTK 1995, Nr 1, poz. 12) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że ustawowe sformułowanie przepisów karnych (represyjnych) musi w sposób zupełny odpowiadać zasadzie określoności. Z uwagi na blankietowość poszczęólnych typów czynów zabronionych precyzyjne określenie czynu zabronionego ma bardzo duże znaczenie. O ile bowiem przepisy samego Kodeksu karnego skarbowego są w miarę stabilne i nie zmieniają się zbyt często, to już w szeroko rozumianych przepisach finansowych, do których odwołuje się Kodeks karny skarbowy, te zmiany są bardzo częste. Pojęcie dostatecznej określoności zawiera trzy kryteria: jednoznaczności, jednolitości wykładni, racjonalności unormowania (wyr. TK z 22.5.2002 r., K 6/02, OTK-A 2002, Nr 3, poz. 33; *L. Wilk, Szczęolne cechy*, s. 164–167);
 - 2) w § 2, że nie ma przępstwa skarbowego ani wykroczenia skarbowego bez społecznej szkodliwości czynu (*nullum crimen sine periculo sociali*). Zasada ta oznacza, że czyn zabroniony nie stanowi przępstwa skarbowego, albo wykroczenia skarbowego, jeżeli jest pozbawiony cech społecznej szkodliwości (wyr. SN z 25.1.2000 r., WKN 45/99, OSNKW 2000, Nr 5–6, poz. 47). Przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu zabronionego bierze się pod uwagę rodzaj i charakter zagrożonego lub naruszonego dobra, wagę naruszonego przez sprawcę obowiązku finansowego, wysokość uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej, sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego, jak również postać zamiaru, motywację sprawcy, rodzaj naruszonej reguły ostrożności i stopień jej naruszenia (art. 53 § 7 KKS);
 - 3) w § 3, że nie ma przępstwa skarbowego ani wykroczenia skarbowego bez winy sprawcy (*nullum crimen sine culpa*). Zawarta w tej regule zasada oznacza, że sprawca musi dopuścić się zachowania ocenianego jako zawinione, aby mogło dojść do popełnienia przępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Sprawcy można przypisać winę, jeżeli popełnił czyn zabroniony po ukończeniu lat 17 (art. 5 § 1 KKS). Ponadto nie można przypisać sprawcy winy, jeżeli dopuszcza się czynu zabronionego w usprawiedliwionej nieświadomości jego karalności (art. 10 § 4 KKS – błąd co do karalności) oraz gdy z powodu choroby psychicznej, upośledzenia umysłowego lub innego zakłócenia czynności psychicznych nie mógł w czasie czynu rozpoznać jego znaczenia lub pokierować swoim postępowaniem (art. 11 § 1 KKS). Dla przypisania winy konieczne jest także stwierdzenie obiektywnej zdolności sprawcy do zachowania zgodnie z prawem (*Kardas, Łabuda, Razowski, KKS. Komentarz*, s. 35–36). Sprawca posiada obiektywną zdolność zachowania się zgodnego z prawem, o ile zostanie ustalone, że przed tym zachowaniem zadbał w należyty sposób o utrzymanie gotowości do realizacji normy na prawnie wymaganym poziomie (*J. Majewski, Tak zwana kolizja*, s. 176 i n.).
- 2 2. Materialny element definicji przępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego.** Podstawy odpowiedzialności karnej za przępstwa skarbowe oraz odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe przedstawione w przepisie art. 1 KKS są identyczne jak zasady wyrażone w Kodeksie karnym (art. 1 i 2 KK), z tym, że w tym przepisie wprowadzono pojęcie czynu społecznie szkodliwego, czego Kodeks karny nie robi wprost. Wobec tego dla bytu przępstwa skarbowego oraz wykroczenia skarbowego konieczne jest istnienie elementu materialnego

tj. społecznej szkodliwości w stopniu większym od znikomego. Jeżeli szkodliwość społeczna jest znikoma, czyn zabroniony nie stanowi przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego i postępowanie powinno być umorzone (art. 17 § 1 pkt 3 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS).

3. Odpowiedzialność karna za przestępstwa skarbowe i odpowiedzialność 3 za wykroczenia skarbowe. Kodeks karny skarbowy przyjmuje odpowiedzialność karną tylko za przestępstwo skarbowe, natomiast za wykroczenie skarbowe jest to odpowiedzialność. Taki zapis funkcjonuje też w odniesieniu do wykroczeń pospolitych (art. 1 § 1 KW). W zasadzie jedynym wytłumaczeniem tej różnicy jest tradycja, że w odniesieniu do wykroczeń pospolitych nie stosuje się terminu odpowiedzialność karna. Pomimo takich zapisów różnice w kształtowaniu odpowiedzialności są niewielkie (np. brak penalizacji usiłowania), natomiast konstrukcja obu rodzajów typów czynów zabronionych jest tożsama. Wynika to w szczególności z faktu, że przepisy rozdziału 1 KKS są wspólnych dla przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. W efekcie należy przyjąć, że normatywnie poprawne jest użycie sformułowania „odpowiedzialność karna za przestępstwa skarbowe i odpowiedzialność za wykroczenia skarbowe”, ale w praktyce odpowiedzialność za wykroczenia skarbowe różni się od odpowiedzialności karnej za przestępstwa pospolite i odpowiedzialności za wykroczenia pospolite (*Grzegorzcyk*, KKS. Komentarz, s. 31–32). Należy też zauważyć, że art. 46 KKS wprost wyłącza stosowanie przepisów Części ogólnej Kodeksu wykroczeń. Końcowo daje się zatem zauważyć, że to podtrzymanie tradycji przy wykroczeniach jest dosyć sztuczne, a do wykroczeń skarbowych najbardziej pasuje określenie odpowiedzialność karna skarbową, czy odpowiedzialność karna.

4. Odpowiedzialność karna skarbową za zaniechanie. Zgodnie z art. 1 § 4 4 KKS, 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. Za zaniechanie działania odpowiada tylko tzw. **gwarant**, tj. osoba, na której ciążył ustawowy obowiązek określonego działania, którego osoba ta jednak nie wykonała. Funkcją klauzuli odpowiedzialności za zaniechanie znamienne skutkiem z art. 1 § 4 KKS jest uzupełnienie opisu ustawowego czynu zabronionego o dodatkowy element – prawnego i szczególnego obowiązku. Znamiona ustawowe typu czynu zabronionego realizuje ten tylko, kto w świetle ocen społecznych jest szczególnie odpowiedzialny za niedopuszczenie do nastąpienia skutku, co jest też zgodne z oceną prawną (*J. Majewski*, Prawnokarne przypisywanie, s. 118–119). Poza tym problem zaniechania powstaje jedynie wówczas, gdy istnieje obiektywna możliwość podjęcia określonego działania, co wyraża zasada *impossibilium nulla est obligatio* (nie ma obowiązku czynienia rzeczy niemożliwych).

5. Delikty skutkowe i bezskutkowe. Delikty z zaniechania dzieli się na skutkowe 5 i bezskutkowe, gdzie skutkiem jest wywołane zachowaniem sprawcy zjawisko, od którego nastąpienia ustawa uzależnia dokonanie czynu zabronionego (*J. Andrejew*, Ustawowe znamiona, s. 190–191). Warto zauważyć, że na gruncie karnym skarbowym niebezpieczeństwo uszczuplenia czy nienależnego zwrotu stanowi skutek w rozumieniu prawnym (*G. Łabuda*, Z problematyki, s. 81).

Właściwy skutkowy delikt karnoskarbowy jest określony np. w art. 54 KKS, gdyż uchylenie się od opodatkowania może nastąpić tylko przez zaniechanie. Niewłaściwy skutkowy delikt karnoskarbowy z zaniechania to taki, który można popełnić zarówno przez działanie, jak i zaniechanie np. art. 71 KKS – rażące naruszenie przepisów dotyczących przewozu lub przechowywania znaków akcyzy i narażenie

ich na bezpořrednie niebezpieczeństwo kradzieży, zniszczenia, uszkodzenia lub zgubienia (*Kardas, Łabuda, Razowski, KKS. Komentarz, s. 37–38*).

Art. 2. [Czas popełnienia czynu; zmiana ustawy]

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

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

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

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

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

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

Spis treści

	Nb
1. Zakres regulacji	1
2. Czas popełnienia czynu zabronionego jako moment zachowania się sprawy albo zaniechania	2
3. Znaczenie czasu	3
4. Wyjątki od zasady	4
5. Znaczenie ustalenia czasu popełnienia czynu	5
6. Zasada <i>lex mitior agit</i>	6
7. Zasada <i>lex mitior agit</i> a wysokość minimalnego wynagrodzenia	7
8. Zasada eklektyzmu	8
9. Obniżenie górnej granicy ustawowego zagrożenia karą, uchylenie zagrożenia karą pozbawienia wolności, dekryminalizacja	9

1 1. **Zakres regulacji.** Przepis art. 2 KKS reguluje kwestie temporalne i intertemporalne przestęstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Zagadnienie obowiązywania ustawy rozstrzyga się zatem zgodnie z zasadą *lex posterior derogat legi priori*, czyli ustawa późniejsza uchyla wcześniejszą. Przystaje więc ona obowiązywać w tym przedmiocie i w tym zakresie, jaki został uregulowany przez nową ustawę.

2 2. **Czas popełnienia czynu zabronionego jako moment zachowania się sprawy albo zaniechania.** Przepis art. 2 § 1 *in principio* KKS przyjmuje zasadę, że czasem popełnienia czynu zabronionego jest moment zachowania się sprawy, a nie moment nastąpienia skutku. Znając zatem czas popełnienia czynu, można dopiero ustalić, czy został on popełniony pod rządami ustawy, która zakazuje jego

popelnienia pod groźbą sankcji. Czasem zachowania może być czas działania, czyli chwila kiedy sprawca podjął określone działanie. Przykładowo czasem popelnienia przestępstwa skarbowego przemytu celnego z art. 86 § 1 KKS, jest chwila gdy osoba przywozi z zagranicy towar i nie przedstawia go organowi celnemu lub nie dokonuje zgłoszenia celnego. W tym też momencie naraża należność celną na uszczuplenie.

Czasem zachowania może też być czas zaniechania, czyli moment kiedy sprawca miał podjąć działanie, którego jednak zaniechał. W takiej sytuacji sprawca ma jednak pewien przedział czasowy, w którym ma możliwość zgodnego z prawem działania. Przykładowo zgodnie z art. 45 ust. 1 ustawy z 26.7.1991 r. o podatku dochodowy od osób fizycznych, podatnicy są obowiązani składać urzędem skarbowym zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym, w terminie od 15 lutego do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym. Zeznania złożone przed początkiem terminu uznaje się za złożone w dniu 15 lutego roku następującego po roku podatkowym. W tym przypadku wspomniany wyżej przedział czasowy zawiera się w zasadzie z uwagą na treść art. 45 ust. 1 zd. 2 PODOFizU, w okresie od zakończenia roku podatkowego do upływu terminu dla złożenia zeznania podatkowego. Czasem popelnienia czynu zabronionego polegającego na zaniechaniu złożenia zeznania o wysokości osiągniętych dochodów jest dzień 30 kwietnia, bo w tym dniu upływa termin złożenia deklaracji. Należy bowiem przyjąć, iż chodzi tu o ostatni moment, w którym sprawca mógł zachować się zgodnie z normą (*A. Wąsek*, *Kodeks karny*, s. 85). Warto dodać, że przepisy podatkowe określają terminy płatności poszczególnych zobowiązań podatkowych i sposób ich obliczenia ze szczególnym uwzględnieniem terminów końcowych, co ułatwia określenie czasu popelnienia niektórych deliktów skarbowych z zaniechania (*V. Konarska-Wrzošek*, *T. Oczkowski*, *J. Skorupka*, *Prawo i postępowanie*, s. 48).

3. Znaczenie czasu. W doktrynie funkcjonuje pogląd, że czas popelnienia deliktu karnoskarbowego należy miarkować według normy sankcjonowanej, którą sprawca swoim zachowaniem narusza. Tyle trwa czas popelnienia deliktu, ile zachowanie naruszające normę [*J. Majewski*, w: *J. Warylewski* (red.), *Czas i jego znaczenie*, s. 229 i n.].

4. Wyjątki od zasady. Od zasady, że czasem popelnienia czynu zabronionego, jest czas, w którym nastąpiło zachowanie sprawcy ustawodawca przewiduje pewne wyjątki:

- 1) w odniesieniu do czynu ciągłego czas popelnienia czynu zabronionego to czas ostatniego zachowania (ostatni moment działania) sprawcy podjętego w wykonaniu tego samego zamiaru lub z wykorzystaniem takiej samej sposobności, przy czym chodzi tutaj o krótkie odstępy czasu, ale w zakresie czynów zabronionych polegających na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej za krótki odstęp czasu uważa się okres do 6 miesięcy (art. 6 § 2 KKS);
- 2) w odniesieniu do ciągu przestępstw skarbowych należy oddzielnie określić, czas, w którym zostało popelnione każde z przestępstw skarbowych wchodzących w skład tego ciągu (art. 37 § 1 pkt 3 oraz art. 40 KKS);
- 3) w odniesieniu do współdziałania (art. 9 KKS) za czas popelnienia czynu zabronionego przyjąć należy czas, w którym nastąpiło wyczerpanie znamion danej formy współdziałania, istotna jest bowiem kwestia indywidualizacji odpowiedzialności karnej;
- 4) w odniesieniu do czynów popelnionych z zaniechania, zauważyć należy, że dla czynów tego rodzaju charakterystyczne jest to, iż czasem ich popelnienia jest moment, w którym sprawca był obowiązany działać w określony sposób, a działania takiego nie podjął. Przy podżeganiu i pomocnictwie (art. 18 § 2

i 3 KK w zw. z art. 20 § 2 KKS) znaczenie ma natomiast czas realizacji tej właśnie formy współdziałania, niekoniecznie zaś czas dokonania przez sprawcę czynu (F. Prusak, G. Skowronek, w: System PrKar, t. 11, s. 19–21).

5. **Znaczenie ustalenia czasu popełnienia czynu.** Ustalenie czasu popełnienia czynu ma istotne znaczenie dla stwierdzenia, czy w danym momencie czyn był zabroniony przez ustawę (art. 1 § 1 KKS), czy popełniła go osoba, która może ponosić odpowiedzialność (art. 5 § 1 i 2 KKS), czy można takiej osobie przypisać winę (art. 1 § 3 KKS), czy osoba w czasie popełnienia czynu nie była niepoczytalna (art. 11 § 1 KKS) lub działała w błędzie (art. 10 KKS). Ponadto w zależności od czasu popełnienia czynu zabronionego niższy lub wyższy będzie ustawowy próg lub wypadek mniejszej wagi, kwalifikujące zachowania jako wykroczenia skarbowe (art. 53 § 3, 6 i 8 KKS) oraz inaczej ukształtuje się wysokość uszczuplonej należności (art. 53 § 27 KKS), jej wartość lub wartość przedmiotu czynu (art. 53 § 14–17 KKS). Te wartości zależą bowiem od minimalnego wynagrodzenia za pracę. Wysokość minimalnego wynagrodzenia podlega ogłoszeniu w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, w drodze obwieszczenia Prezesa Rady Ministrów, w terminie do 15 września każdego roku.

W końcu czas popełnienia czynu zabronionego pozwala także obliczyć termin, od którego biegnie przedawnienie karalności (art. 44, 45 i 51 § 1 i 2 KKS).

6. **Zasada *lex mitior agit*.** Przepis art. 2 § 2 KKS wyraża zasadę *lex mitior agit* (ustawa względniejsza działa). W judykaturze nie budzi wątpliwości stanowisko, że w świetle art. 2 § 2 KKS przez obowiązywanie w czasie orzekania ustawy innej niż w czasie popełnienia przestępstwa 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 KKS” (wyr. SN z 27.6.2003 r., III KK 202/03, OSNwSK 2003, Nr 1, poz. 1401; wyr. SN z 4.7.2001 r., V KKN 346/99, Prok. i Pr. 2001, Nr 12, poz. 1).

Przepis art. 2 § 2 KKS rozwiązuje kolizję w czasie przepisów karnych skarbowych, przewidując prymat stosowania ustawy nowej, z wyjątkiem stosowania ustawy obowiązującej poprzednio, jeśli jest względniejsza dla sprawcy. Przy ocenie, która ustawa jest „względniejsza dla sprawcy”, bierze się pod uwagę całość przepisów mających zastosowanie do popełnionego przestępstwa skarbowego bądź wykroczenia skarbowego i związanych z tym konsekwencji (uchw. SN z 11.1.1999 r., I KZP 15/98, OSNKW 1999, Nr 1–2, poz. 1). Ustawą względniejszą dla sprawcy będzie ta ustawa, która zastosowana w konkretnej sprawie przewiduje najłagodniejsze konsekwencje. Szczegółowa analiza pozwala na wyróżnienie następujących sytuacji zmiany normatywnej (Kardas, Łabuda, Razowski, KKS. Komentarz, s. 42–43):

- 1) w czasie orzekania obowiązuje ustawa inna niż w czasie popełnienia nie jest ona jednak ani względniejsza, ani surowsza – należy stosować ustawę obowiązującą na czas orzekania;
- 2) w czasie orzekania obowiązuje ustawa względniejsza niż w czasie popełnienia – należy stosować ustawę na czas orzekania;
- 3) w czasie orzekania obowiązuje ustawa surowsza niż w czasie popełnienia – należy stosować ustawę albo na czas popełnienia, albo na czas orzekania. Kryterium jest wskazanie, aby zastosowanie znalazła ta ustawa, która *in concreto* nie jest względniejsza dla sprawcy. Sytuacja prawna sprawcy nie powinna być lepsza od tej, która by była, gdyby w czasie popełnienia czynu obowiązywała ustawa przewidująca łagodniejszą karalność. Ponadto sytuacja prawna sprawcy nie powinna być lepsza od tej, w jakiej znalazłby się, gdyby popełnił czyn jedynie pod rządami ustawy przewidującej surowszą karalność (J. Majewski, Zmiana ustawy, s. 29–31).

7. **Zasada *lex mitior agit* a wysokość minimalnego wynagrodzenia.** Interesująca sytuacja w kontekście zasady *lex mitior agit* może zaistnieć w przypadku

corocznej zmiany poprzez podwyższenie wysokości minimalnego wynagrodzenia. W Kodeksie karnym skarbowym minimalne wynagrodzenie powiązane jest z mierznikami pozwalającymi na ustalenie realizacji odpowiednich znamion typu czynu zabronionego i w związku z tym zakwalifikowaniem ich jako wykroczenie skarbowe (ustawowy próg), przestępstwo skarbowe uprzywilejowane (mała wartość), przestępstwo skarbowe typu podstawowego oraz przestępstwo skarbowe kwalifikowane z czym wiąże się stosowanie nadzwyczajnego obostżenia kary (duża wartość, wielka wartość). Zmiana wysokości minimalnego wynagrodzenia może doprowadzić do zmiany kwalifikacji prawnej przestępstwa skarbowego z typu podstawowego na uprzywilejowany, a nawet do zmiany kwalifikacji prawnej z przestępstwa skarbowego na wykroczenie skarbowe, co wówczas ma znaczący wpływ na kwestię przedawnienia (V. Konarska-Wrzošek, w: Węzłowe problemy, s. 339–341).

8. Zasada eklektyzmu. Przepis art. 2 § 3 KKS nie zezwala na stosowanie **8** w orzeczeniu dotyczącym danego przestępstwa dwóch ustaw (częściowo przepisów ustawy dawnej i częściowo przepisów ustawy nowej) i na stworzenie w ten sposób niejako konglomeratu ustawowego charakteryzującego się tym, że podstawą niektórych części orzeczenia dotyczącego popełnionego przestępstwa są przepisy ustawy nowej, a za podstawę innych części tego orzeczenia przyjmuje się przepisy ustawy dawnej (zasada eklektyzmu). Organ orzekający musi zatem dokonać wyboru tej ustawy, która w swej rozciągłości jest względniejsza dla sprawcy (wyr. SN z 4.1.2002 r., II KKN 303/99, Prok. i Pr. 2002, Nr 9, s. 6).

Należy jednak mieć na uwadze, że zgodnie z art. 15 ust. 1 Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych, jeżeli po popełnieniu przestępstwa zostanie ustanowiona przez ustawę kara łagodniejsza, sprawca może być ukarany tą karą. Oznacza to zarazem przełamanie w takim przypadku zakazu z art. 2 § 3 KKS.

9. Obniżenie górnej granicy ustawowego zagrożenia karą, uchylenie zagrożenia karą pozbawienia wolności, dekryminalizacja. Przepis art. 2 § 4–6 KKS wprowadzają regulacje w odniesieniu do sytuacji, gdy czyn zabroniony jest objęty prawomocnym orzeczeniem, nastąpiła jednak zmiana normatywna polegająca na obniżeniu górnej granicy ustawowego zagrożenia karą czy to na uchyleniu zagrożenia karą pozbawienia wolności, czy też na dekryminalizacji. Zgodnie z art. 2 § 4 KKS, jeżeli według nowej ustawy czyn zabroniony objęty orzeczeniem zagrożony jest karą, której górna granica jest niższa od kary orzeczonej, wymierzoną karę obniża się do górnej granicy ustawowego zagrożenia przewidzianego za taki czyn zabroniony w nowej ustawie. Jeżeli nowa ustawa nie przewiduje możliwości zastosowania środka objętego orzeczeniem, to środka tego nie wykonuje się. Stosownie do art. 2 § 5 KKS, jeżeli według nowej ustawy czyn zabroniony objęty orzeczeniem nie jest już zagrożony karą pozbawienia wolności, wymierzoną karę pozbawienia wolności podlegającą wykonaniu zamienia się na karę grzywny, przyjmując jeden dzień kary pozbawienia wolności za równoważny dwóm stawkom dziennym kary grzywny. W końcu zgodnie z art. 2 § 6 KKS, 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. Oznacza to zarazem, że w przypadku przestępstw skarbowych, z urzędu usuwa się wpis z Krajowego Rejestru Karnego. Przedstawione regulacje stanowią wyjątek od zasady, że zmiana ustawodawstwa w zakresie spraw karnych skarbowych, jest uwzględniana tylko wtedy, gdy następuje przed wydaniem prawomocnego orzeczenia w sprawie.

Art. 3. [Miejsce popełnienia czynu]

§ 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.