

Kodeks karny skarbowy. Komentarz

Wydanie 5.

Kodeks karny skarbowy

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

Tekst jednolity z dnia 22 listopada 2019 r.
(Dz.U. z 2020 r. poz. 19)¹

(zm.: Dz.U. 2019, poz. 1520; 2020, poz. 568, poz. 695, poz. 1106
Druk sejmowy Nr 643)

¹ Tekst jednolity ogłoszono dnia 8.01.2020 r.

Tytuł I. Przesłpstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe

Dział I. Człść ogólna

Rozdział 1. Przepisy wstępane

Literatura: *A. Adamski*, Karalność oszustw na szkodę interesów finansowych Unii Europejskiej na podstawie prawa polskiego, [w:] *T. Dukiet-Nagórska* (red.), Zagadnienia współczesnej polityki kryminalnej, Bielsko-Biała 2006; *A. Bartosiewicz, R. Kubacki*, Leksykon prawa karnego skarbowego, Wrocław 2003; *ciż*, Płatnik jako podmiot odpowiedzialności karnej skarbowej, *MoPod* 2002, Nr 10; *M. Bieniak*, Wina w postępowaniu karnym skarbowym. Glosa do postanowienia SN z 23.5.2002 r., V KKN 426/00, *MoPod* 2003, Nr 11; *M. Błaszczuk, M. Zbrojewska*, Kodeks karny skarbowy, Warszawa 2011; *ciż*, Prawo karne skarbowe, Warszawa 2015; *G. Bogdan*, Rola kontratypów w prawie karnym skarbowym, *Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych* 1998, Nr 1–2; *G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A.R. Światłowski*, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Gdańsk 2007; *T. Bojarski*, Polskie prawo karne. Zarys części ogólnej, Warszawa 2012; *tenże*, 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; *M. Bojarski, J. Giezek, Z. Sienkiewicz*, [w:] *M. Bojarski* (red.), Prawo karne materialne. Człść ogólna i szczególna, Warszawa 2012; *T. Bojarski, M. Szwarzcyk*, Uwagi o projektowanym nowym prawie karnym skarbowym, [w:] *Z. Niewiadomski* (red.), Administracja publiczna u progu XXI w. Prace dedykowane Profesorowi Janowi Szreniawskiemu z okazji Jubileuszu 45-lecia pracy naukowej, Przemyśl 2000; *M. Cieślak*, Polskie prawo karne, Warszawa 1994; *M. Cieślak, K. Spett, A. Szymusik, W. Wolter*, Psychiatria w procesie karnym, Warszawa 1991; *Z. Cwiąkowski*,

A. Zoll, Przegląd orzecznictwa SN z zakresu prawa karnego materialnego za I półrocze 1984 r., NP 1985, Nr 6; M. Dąbrowska-Kardas, O dwóch znaczeniach pojęcia społecznego niebezpieczeństwa czynu, Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych 1997, z. 1; T. Dukiet-Nagórska (red.), Prawo karne. Część ogólna, szczególna i wojskowa, Warszawa 2018; J. Duży, Przedmiot ochrony oszukańczych uszczupień podatkowych, Prok. i Pr. 2012, Nr 12; *tenże*, Wina sprawców oszukańczych uszczupień podatkowych a kwalifikacja prawna, Prok. i Pr. 2012, Nr 7–8; *tenże*, Znaczenie regulacji art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług dla karnoprawnej oceny oszukańczych uszczupień podatkowych, PS 2012, Nr 1; *tenże*, Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępczego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego, Warszawa 2013; K. Eichstaedt, Idealny zbieg przestępstw z art. 286 § 1 KK z art. 76 § 1 KKS, Prok. i Pr. 2012, Nr 7–8; P. Fałkowski, Obowiązek zapłaty VAT z faktury zawierającej niesłusznie naliczony VAT w świetle Dyrektywy i orzecznictwa TSUE, MoPod 2011, Nr 11; M. Filar (red.), Kodeks karny. Komentarz, Warszawa 2016; D. Gajdus, Czynnny żal w polskim prawie karnym, Toruń 1984; L. Gardocki, Prawo karne, Warszawa 2005; *tenże*, Zasada nullum crimen sine lege a akty normatywne naczelných organów administracji, PiP 1969, Nr 9; *tenże*, Osoba prawna jako podmiot przestępstwa – modele odpowiedzialności karnej podmiotów zbiorowych, Prok. i Pr. 2003, Nr 2; J. Giezek, Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz, t. I (art. 1–31), Wrocław 2000; *tenże*, Podstawy wyłączenia odpowiedzialności karnej w nowym kodeksie karnym, [w:] L. Bogunia (red.), Nowa kodyfikacja prawa karnego, Wrocław 1997; O. Górniok, Glosa do postanowienia SN z 1.3.2004 r., V KK 248/03, OSP 2004, Nr 12, poz. 161; *taż*, Glosa do uchwały SN z 30.9.2003 r., I KZP 22/03, OSP 2004, Nr 5, poz. 63; *taż*, Jeszcze o nadużyciach procedury podatku VAT, Prok. i Pr. 2000, Nr 6; *taż*, Odpowiedzialność karna menadżerów, Toruń 2004; *taż*, Oszustwa na szkodę interesów finansowych Wspólnot Europejskich, Kontrola Państwowa 1999, Nr 3; *taż*, Uszczuplenie podatku VAT a zagarnięcie mienia społecznego, Prok. i Pr. 1997, Nr 2; *taż* (red.), Prawo gospodarcze i handlowe, t. 10, 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; T. Grzegorzczak, R. Olszewski (red.), Proces karny, prawo karne skarbowe i prawo wykroczeń po zmianach z lat 2015–2016. Księga pamiątkowa poświęcona Profesor Monice Zdrojewskiej, Warszawa 2017; R. Hałabura, Odpowiedzialność karna skarbowa. Umyślność, wina i błąd, Rzeczp. 2003, Nr 200; P. Jakubski, Wina i jej stopniowalność na tle kodeksu karnego, Prok. i Pr. 1999, Nr 4; T. Kaczmarek, Kryminalnopolityczne założenia

nowego kodeksu karnego, [w:] *L. Bogunia* (red.), Nowa kodyfikacja prawa karnego, Wrocław 1997; *tenże*, O pozytywnej prewencji ogólnej w ujęciu projektu k.k. z 1994 r., Pal. 1995, Nr 3–4; *J. Kanarek*, Glosa do uchwały 7 sędziów Sądu Najwyższego z 24.1.2013 r., I KZP 19/12, Pal. 2013, Nr 7–8; *P. Kardas*, Glosa do postanowienia SN z 8.4.2009 r., IV KK 407/08, Pal. 2010, Nr 1–2; *tenże*, Konstrukcja idealnego zbiegu a zakres zastosowania zasady rei iudicatae, Pal. 2012, Nr 11–12; *tenże*, O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 KKS a przepisem art. 286 § 1 KK, Prok. i Pr. 2008, Nr 12; *tenże*, Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym. Analiza teoretyczna, Warszawa 2011; *P. Kardas*, *G. Łabuda*, Kumulatywny zbieg przepisów ustawy w prawie karnym skarbowym, cz. 1 – Prok. i Pr. 2001, Nr 9, cz. 2 – Prok. i Pr. 2001, Nr 10; *Kardas*, *Łabuda*, *Razowski*, Komentarz, Warszawa 2012, 2017; *P. Karwat*, Obejście prawa podatkowego, PP 2003, Nr 2; *B. Koch*, Z problematyki przepisów blankietowych w prawie karnym, AUNC 1978, Nr 16; *tenże*, Wina nieумыślna i błąd przy przestępstwach dewizowych, Pal. 1962, Nr 3–4; *V. Konarska-Wrzosek*, 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; *V. Konarska-Wrzosek*, *T. Oczkowski*, *J. Skorupka*, Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa 2013; *S. Kowalski*, *O. Włodkowski*, Kodeks karny skarbowy. Praktyczny komentarz z orzecnictwem, Warszawa 2016; *Z. Kozłowski*, Zagarnięcie mienia społecznego a uszczuplenie podatku VAT, Prok. i Pr. 1998, Nr 3; *L. Kubicki*, Nowa kodyfikacja karna a Konstytucja RP, PiP 1998, Nr 9–10; *C. Kulesza*, Obrona w sprawach o przestępstwa gospodarcze i skarbowe, Warszawa 2012; *B. Kunicka-Michalska*, Koncepcja działania za kogoś innego w niektórych obcych kodeksach karnych (odpowiedzialność organów i reprezentantów ciał kolektywnych), [w:] *L. Tyszkiewicz* (red.), Problemy nauk penalnych. Prace ofiarowane Pani Profesor Oktawii Górniok, Katowice 1996; *G. Łabuda*, Glosa do uchwały SN z 26.4.2007 r., I KZP 7/07, MoP 2007, Nr 21; *tenże*, Nierzetelne wystawianie faktur – oszustwo popolite czy oszustwo podatkowe?, Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z 30.9.2003 r., I KZP 22/03, MoPod 2004, Nr 6; *tenże*, Z problematyki narażenia na niebezpieczeństwo uszczuplenia należności publicznoprawnej w prawie karnym skarbowym, Prok. i Pr. 2000, Nr 11; *G. Łabuda*, *T. Razowski*, Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z 27.3.2003 r., I KZP 2/03, Prok. i Pr. 2003, Nr 11; *Ł. Matusiakiewicz*, Obowiązek zapłaty podatku od towarów i usług w przypadku wystawienia faktury, Legalis; *W. Mąciór*, Problematiczna reforma prawa karnego, PS 1999, Nr 11–12;

J. Michalski, Komentarz do Kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, Warszawa 2000; *B. Mik*, Idealny zbieg czynów karalnych. Kilka refleksji na temat uwarunkowań i reperkusji uchwały Sądu Najwyższego z 24.1.2013 r., I KZP 19/12, Prok. i Pr. 2013, Nr 12; *M. Mozgawa*, Prawnokarne aspekty naruszenia podatku VAT, Prok. i Pr. 1999, Nr 6; *T. Oczkowski*, Głosa do wyroku SN z 2.7.2002 r., IV KK 164/02, OSP 2004, Nr 4; *tenże*, Problematyka karnoprawnej oceny wyłudzenia podatku VAT, Prok. i Pr. 2009, Nr 7–8; *P. Ogiński*, Niektóre problemy kodeksu karnego skarbowego w zakresie przestępstw i wykroczeń podatkowych związanych z dokumentacją, [w:] *L. Bogunia* (red.), Nowa kodyfikacja prawa karnego, t. XV, Wrocław 2005; *A. Orłowska*, Fałsz intelektualny a faktura VAT, Prok. i Pr. 2004, Nr 9; *P. Palka*, Błąd co do prawnej oceny czynu (error iuris) – art. 30 k.k., Prok. i Pr. 2002, Nr 9; *K. Piątkowska-Zagiczek*, Idealny zbieg czynów karalnych w prawie karnym skarbowym, Warszawa 2020; *F. Prusak*, Prawo karne skarbowe, Warszawa 2008; *tenże*, [w:] *M. Bojarski* (red.), System Prawa Karnego, t. 11, Warszawa 2014; *tenże*, Ustawa karna skarbowa z komentarzem, Warszawa 1994; *W. Radecki*, Prawne i moralne oceny czynnego żalu, Pal. 1976, Nr 12; *Z. Radzikowska*, Z problematyki błędu w prawie karnym skarbowym, SP 1974, Nr 3; *taż*, Założenia systemu wymiaru kary w polskim prawie karnym skarbowym, Kraków 1986; *J. Raglewski*, Dobrowolne odstąpienie od czynu jako przesłanka instytucji czynnego żalu, Prok. i Pr. 1997, Nr 3; *tenże*, Kilka uwag odnośnie strony podmiotowej czynu zabronionego w prawie karnym skarbowym, PUG 2004, Nr 12; *A. Redelbach*, Sądy a ochrona praw człowieka, Toruń 1999; *G. Rejman* (red.), Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz, Warszawa 1999; *J. Sawicki*, Kilka uwag o autonomicznym charakterze prawa karnego skarbowego, R. Pr. 2015, Nr 4; *tenże*, Zarys prawa karnego skarbowego, Warszawa 2010; *J. Sawicki, G. Skowronek*, Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne, procesowe i wykonawcze, Warszawa 2017; *Z. Siwik* (red.), Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania – ocena i perspektywy zmian, Wrocław 2010; *tenże*, Projekt Kodeksu karnego skarbowego – o kierunkach zmian w materialnoprawnych przepisach części ogólnej, Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych 1998, Nr 1–2; *tenże*, System środków penalnych w prawie karnym, Wrocław 1986; *tenże*, Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna, Wrocław 1993; *A. Skowron*, Czyn ciągły na gruncie kodeksu karnego skarbowego, PS 2000, Nr 11–12; *G. Skowronek*, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2020; *J. Skupiński*, Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych na tle polskiej ustawy z dnia 28.10.2002 r. (próba zarysu problematyki), [w:] Gdańskie

Studia Prawnicze. Aktualne problemy prawa i procesu karnego. Księga ofiarowana Profesorowi Janowi Grajewskiemu, Gdańsk 2003; A. *Spotowski*, Pomijalny (pozorny) zbieg przepisów ustawy i przestępstw, Warszawa 1976; B. *Srebro*, Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej, Kraków 2004; K. *Stefanowicz*, Odpowiedzialność karna w związku z działalnością gospodarczą, Warszawa 1992; *tenże*, Ustawa karna skarbowa. Komentarz. Wybrane zagadnienia, Warszawa 1992; B. *Szafaryn*, Glosa do postanowienia SN z 8.4.2009 r., IV KK 407/08, Prokurator 2009, Nr 3–4; D. *Szumilo-Kulczycka*, Prawo administracyjno-karne, Kraków 2004; M. *Szwarczyk*, Ewolucja pojęcia przestępstwa skarbowego w polskim ustawodawstwie karnym skarbowym, [w:] L. *Leszczyński*, E. *Skreutowicz*, Z. *Holda* (red.), W kręgu teorii i praktyki prawa karnego. Księga poświęcona pamięci Profesora Andrzeja Wąska, Lublin 2005; J. *Śliwowski*, Ustawa karna skarbowa a ogólne zasady prawa karnego, nadb. z Pal. 1961, Nr 5; W. *Świda*, Prawo karne, Warszawa 1986; P. *Tatarczak*, J. *Tatarczak*, Odpowiedzialność karna skarbowa doradców podatkowych i księgowych, MoPod 2002, Nr 1; L. *Tyszkiewicz*, Problem istoty winy w projekcie kodeksu karnego z 1994 r. Uwagi krytyczne i wnioski de lege ferenda, PiP 1995, Nr 3; *tenże*, Współdziałanie przestępne i główne pojęcia z nim związane, Poznań 1964; Uzasadnienie rządowego projektu Kodeksu karnego skarbowego. Nowa kodyfikacja karna. Ministerstwo Sprawiedliwości, z. 25, Warszawa 1999; J. *Warylewski*, Prawo karne. Część ogólna, Warszawa 2004; J. *Waszczyński*, Wina a prewencyjny aspekt kary, [w:] Z. *Ćwiakalski*, M. *Szewczyk*, S. *Waltoś*, A. *Zoll* (red.), Problemy odpowiedzialności karnej. Księga ku czci Profesora Kazimierza Buchały, Kraków 1994; A. *Wąsek*, Ewolucja prawnokarnego pojęcia winy w powojennej Polsce, PPK 1990, Nr 4; *tenże*, Kodeks karny. Komentarz, t. I, Gdańsk 1999; *tenże*, Spojrzenie karnisty na projekt Konstytucji RP, AUMCS 1997, Nr 44; W. *Wąsowski*, Fałszowanie sprawozdań finansowych, Rachunkowość 2002, Nr 11; A. *Wielgolewska*, A. *Piaseczny*, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2012; L. *Wilk*, Glosa do uchwały siedmiu sędziów SN z 24.1.2013 r., I KZP 19/12, OSP 2013, Nr 7–8; *tenże*, Kierunki ostatnich zmian w prawie karnym skarbowym (2016/2017), MoP 2017, Nr 9; *tenże*, Kwestia prewencji generalnej na tle kodeksu karnego z 1997 r., PiP 2000, Nr 2; *tenże*, Niektóre zagadnienia związane z uiszczeniem uszczuplonego podatku przez sprawcę czynu zabronionego, Prok. i Pr. 2003, Nr 4; *tenże*, Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego, Toruń 2004; L. *Wilk*, J. *Zagrodnik*, Prawo i proces karny skarbowy, Warszawa 2019; K. *Wojtyczek*, Zasada wyłączności ustawy w sferze prawa represyjnego. Uwagi na gruncie Konstytucji RP, Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych 1999, Nr 1; W. *Wróbel*,

Zmiana normatywna i zasady intertemporalne w prawie karnym, Kraków 2003; R. *Zawłocki*, Podstawy odpowiedzialności karnej za przestępstwa gospodarcze, Warszawa 2004; E. *Zielińska* (red.), Prawo Wspólnot Europejskich a prawo polskie. Dokumenty karne, Warszawa 2000; J. *Zientek*, Konsekwencje zmiany przepisów wykonawczych wypełniających treść normy blankietowej w kodeksie karnym skarbowym, Prok. i Pr. 2002, Nr 4; A. *Zoll*, Strona podmiotowa i wina w kodeksie karnym z 1997 r. i w projektach jego nowelizacji, [w:] A. *Łopatka* (red.), Prawo. Społeczeństwo. Jednostka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Leszkowi Kubickiemu, Warszawa 2003.

Uwagi ogólne

- 1 1. Rozdział 1 Części ogólnej zatytułowany: Przepisy wstępne zawiera naczelné założenia odpowiedzialności karnej skarbowej. Można zgodzić się z opinią, że określenie tych przepisów mianem wstępnych nie jest trafne, gdyż nie są to jakieś postanowienia wprowadzające, o znaczeniu symbolicznym, lecz podstawowe założenia ujmowane zazwyczaj w ustawach karnych jako zasady odpowiedzialności i nie było rzeczowej potrzeby wprowadzania takiej nowinki techniczno-legislacyjnej w karnistyce. Po przepisach wstępnych następują dalej w rozdziale 2 przepisy o zaniechaniu ukarania, wobec czego może powstać pytanie – gdzie są przepisy określające zasady odpowiedzialności? Oczywiście są, ukryte (niepotrzebnie) pod nazwą wstępnych (*Bojarski*, Kodeks, s. 37).

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, szczególnie obowiązek zapobiegnięcia skutkowi.

Spis treści

	Nb
1. Zakres regulacji	1
2. Orzecznictwo	2
3. Charakter odpowiedzialności	3
4. Postulat wyłączności ustawy w prawie karnym skarbowym	4
5. Przestępstwo i wykroczenie	5
6. Zasada winy	6
7. Delikty z zaniechania	7

1. **Zakres regulacji.** Artykuł 1 KKS wskazuje na przyjęty 1 w tym kodeksie **dwupodział deliktów skarbowych** na przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz daje podstawę do wyszczególnienia elementów struktury tych deliktów (czyn – społeczna szkodliwość – bezprawność – wina – karalność).

2. **Orzecznictwo.** Według najnowszego orzecznictwa Sądu 2 Najwyższego prawo karne skarbowe stanowi w pełni **autonomiczną dziedzinę prawa karnego**, która nie tylko ma wyłączność na stanowienie czynów skarbowych, ale w której odpowiedzialność za nie opiera się na odrębnie ujętych, choć podobnych, jak w prawie karnym powszechnym, ale nie tych samych zasadach. Pojęcia zaś **przestępstwa skarbowego** oraz **wykroczenia skarbowego** stanowią kategorie autonomiczne wobec pojęć przestępstwa i wykroczenia występujących w powszechnym prawie karnym (zob. uzasadnienie uchw. SN z 4.4.2005 r., I KZP 7/05, OSNKW

2005, Nr 5, poz. 44). W związku z tym wbrew intuicji sugerującej stosunek podrzędności, w jakim zbiór desygnatów pojęcia przepęstwa skarbowego czy wykroczenia skarbowego pozostaje wobec zbioru desygnatów pojęcia przepęstwa czy wykroczenia (na co wskazywałaby gramatyczna konstrukcja – *genus proximus plus differentia specifica*), należy przyjąć, że pojęcia przepęstwa oraz wykroczenia występujące w przepisach karnych, np. jako elementy konstrukcji znamion typów czynów, jak w art. 258 § 1 KK, nie mogą być interpretowane w taki sposób, jakoby miały zawierać w sobie pojęcia: przepęstwa skarbowego i odpowiednio wykroczenia skarbowego. Te ostatnie są bowiem kategoriami autonomicznymi i nie mieszczą się w pojęciach przepęstwa czy wykroczenia. Wszędzie tam, gdzie ustawodawca zamierza rozszerzyć znaczenie pojęć przepęstwa czy wykroczenia, daje temu wyraz, uzupełniając słowo: „przepęstwo” wyraźnym zwrotem: „w tym przepęstwo skarbowe” (ewentualnie lub przepęstwo skarbowe – w zależności od kontekstu), jak np. we wspomnianym art. 258 § 1 KK. Bez takiego wyraźnego wskazania pod pojęciem przepęstwa (wykroczenia) nie można rozumieć także przepęstwa skarbowego (wykroczenia skarbowego). Jest przedmiotem sporu, co wyraża zdanie odrębne aż 10 sędziów SN do wspomnianej uchwały, czy ta autonomia prawa karnego skarbowego i jego deliktów istniała już przed wejściem w życie obecnego KKS (jak twierdzą autorzy zdania odrębnego), czy też jest dopiero dziełem tego kodeksu (jak głósi uchwała). W przekonaniu autorów niniejszego komentarza, rację mają autorzy zdania odrębnego. Dowodzą oni, że zmiany, jakie nastąpiły w prawie karnym skarbowym wraz z wejściem w życie obecnego KKS, zwłaszcza zaś rezygnacja z formuły recepcji rozwiązań z powszechnego prawa karnego i wprowadzenie w to miejsce formuły, która uczyniła je własnymi poprzez powtórzenie ich treści w przepisach części ogólnej KKS, mają jedynie charakter porządkujący i podkreślają tylko, a nie kreują autonomię prawa karnego skarbowego i jego deliktów. Tę bowiem determinuje przede wszystkim charakter czynów zabronionych prawa karnego skarbowego.

Także przedstawiciele doktryny karnoskarbowej wyrażają pogląd, że uznanie odrębności prawa karnego skarbowego, jako dalece autonomicznej dziedziny prawa karnego jest uzasadnione (zob. A. Wielgolewska, A. Piaseczny, Kodeks, s. 12).

Akceptując to stanowisko, należy jednak zaznaczyć, że w najnowszej literaturze występują nadal poglądy, według których pojęcia przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego mają jednolity, tożsamy charakter z ogólnymi pojęciami: przestępstwa i wykroczenia, a autonomiczność regulacji obecnego KKS podyktowana jest jedynie potrzebą zapewnienia większej jego czytelności (zob. M. Szwarczyk, Ewolucja pojęcia, s. 598–599).

3. **Charakter odpowiedzialności.** Literalna treść art. 1 § 1 KKS 3 może skłaniać do zastanowienia nad ewentualnym rozróżnieniem charakteru odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe, z jednej strony, oraz za wykroczenia skarbowe z drugiej. Tylko bowiem odpowiedzialność za przestępstwa skarbowe została określona mianem karnej, w przypadku natomiast wykroczeń skarbowych ustawodawca mówi ogólnie o odpowiedzialności, wyraźnie unikając dopełnienia jej przymiotnikiem karna. Twórcy kodeksu tłumaczą to tym, że tradycyjnie w zakresie wykroczeń pospolitych nie stosuje się terminu: **odpowiedzialność karna** (Z. Siwik, Projekt, s. 13). Istnieją jednak co najmniej trzy powody, dla których takie uzasadnienie nie przekonuje. Po pierwsze – jak wspomniano – kategoria wykroczeń skarbowych jest autonomiczna względem kategorii wykroczeń powszechnych. Po drugie, należy zgodzić się z poglądami wyrażającymi sprzeciw wobec ograniczania pojęcia odpowiedzialności karnej tylko do tego, co tak właśnie zostało przez ustawodawcę formalnie nazwane (zob. Z. Wojtyczek, Zasada wyłączności, s. 51; J. Skupiński, Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych, s. 368; D. Szumilo-Kulczycka, Prawo administracyjno-karne, s. 23–24; W. Wróbel, Zmiana normatywna, s. 390–391; A. Redelbach, Sądy, s. 251–252). Po trzecie wreszcie, fakt, że podstawowe zasady odpowiedzialności określone w rozdziale 1 KKS są wspólne dla przestępstw i wykroczeń skarbowych, które prawie za każdym razem w tym rozdziale wymieniane są w łączności, a także przyjęta w KKS zasadnicza metoda kontrawencjonalizacji

polegająca na tzw. przepoławianiu deliktów skarbowych na przepęstwa i odpowiadające im wykroczenia skarbowe według kryteriów tzw. ustawowego progu (art. 53 § 3 i 6 KKS) oraz wypadku mniejszej wagi (art. 53 § 8 KKS) wskazują na to, że charakter odpowiedzialności za przepęstwa skarbowe, jak i za wykroczenia skarbowe, jest taki sam. Pewne zaś różnice, jak np. brak karalności usiłowania wykroczeń skarbowych, krótsze terminy przedawnienia ich karalności czy uboższy katalog środków penalnych, wynikają po prostu z mniejszej wagi wykroczeń skarbowych i w zestawieniu z jednolitymi dla obu kategorii deliktów skarbowych podstawowymi zasadami odpowiedzialności mają charakter drugorzędny. W każdym razie różnice te nie upoławniają do przyjęcia poglądu o odmiennym charakterze odpowiedzialności w przypadku przepęstw i wykroczeń skarbowych (podobnie *Grzegorzczuk*, *Komentarz*, 2009, s. 31–32). W obu zatem przypadkach można mówić o odpowiedzialności karnej, do której zastosowanie mają konstytucyjne i prawnomiędzynarodowe standardy gwarancyjne odnoszone do tego rodzaju odpowiedzialności. Uprawnione jest też używanie pojęcia: odpowiedzialność karna skarbowa na oznaczenie odpowiedzialności zarówno za przepęstwa, jak i za wykroczenia skarbowe, co podkreśla autonomiczny charakter tej dyscypliny.

4 4. Postulat wyłączności ustawy w prawie karnym skarbowym.

W związku z wyrażoną w art. 1 § 1 KKS analogicznie do art. 1 § 1 KK zasadą *nullum crimen sine lege* należy kilka uwag poświęcić rozumieniu postulatu wyłączności ustawy w prawie karnym skarbowym, w którym na gruncie dawnego stanu prawnego powszechny był pogład, że pod pojęciem ustawy należy rozumieć całość przepisów uzasadniających odpowiedzialność karną skarbową, zatem nie tylko ustaw, ale także rozporządzeń wykonawczych, a nawet zarządzeń (*F. Prusak*, *Ustawa*, teza 2 do art. 1; *Z. Siwik*, *Systematyczny komentarz*, s. 11–12). Stanowisko to uległo zmianie pod wpływem orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego z połowy lat 90. ubiegłego stulecia, według którego w świetle konstytucyjnego podziału materii między ustawy a akty wykonawcze, podstawowe elementy zarówno czynu, jak i kary muszą być określone w samej ustawie i nie mogą być w sposób

blankietowy pozostawione do unormowania w akcie wykonawczym (zob. orz. TK z 1.3.1994 r., U 7/93, OTK 1994, Nr 1, poz. 5, s. 41; orz. TK z 26.4.1995 r., K 11/94, OTK 1995, Nr 1, poz. 12, s. 137). Później jednak w orzecznictwie TK zaznaczył się pewien zwrot w kierunku stanowiska bardziej liberalnego, uznającego za dopuszczalne doprecyzowanie określenia podmiotu, znamion przedmiotowych oraz kary w aktach wykonawczych wydanych zgodnie z art. 92 Konstytucji RP (zob. wyr. TK z 20.2.2001 r., P 2/00, OTK 2001, Nr 2, poz. 32). Zdaniem TK, zwłaszcza w odniesieniu do przestępstw skarbowych, trudna jest do wyobrażenia konstrukcja ustawy karnej, która by całkowicie wykluczała potrzebę odwoływania się do rozporządzeń regulujących daną sferę działalności. Podobnie SN uznaje za dopuszczalne i nienaruszające zasady *nullum crimen sine lege* doprecyzowanie znamion ustawowych skarbowych czynów zabronionych w aktach prawnych rangi niższej niż ustawa, podobnie jak sięganie do takich aktów podczas procesu interpretacji (zob. post. SN z 19.1.2009 r., I KZP 29/08, OSNKW 2009, Nr 2, poz. 15). Takie stanowisko aprobują: *F. Prusak* (*Prusak*, Prawo, s. 19–21), *A. Bartosiewicz*, *R. Kubacki* (*A. Bartosiewicz*, *R. Kubacki*, Leksykon, s. 21), *T. Grzegorzczak* (*Grzegorzczak*, Komentarz, 2003, s. 36–37), inaczej *J. Michalski* (*J. Michalski*, Komentarz, s. 12), według którego wyłączenie ustawy ma charakter bezwzględny i to wyłącznie ustawa musi w sposób kompletny, precyzyjny i jednoznaczny definiować wszystkie znamiona czynów zagrożonych karą. Warto zauważyć, że także stanowisko doktryny powszechnego prawa karnego nie jest w tej kwestii jednoznaczne. Można odnieść wrażenie, że zdając sobie sprawę z realiów praktyki, stara się ona znaleźć jakieś usprawiedliwienie dla możliwości potraktowania aktów podustawowych jako źródła prawa karnego (zob. *M. Cieślak*, Polskie, s. 68; *L. Gardocki*, Zasada *nullum crimen*, s. 518; *A. Wąsek*, Spojrzenie karnisty, s. 178–179; *L. Kubicki*, Nowa kodyfikacja, s. 26; *T. Bojarski*, Polskie, s. 57; *Bieńkowska*, *Kunicka-Michalska*, *Rejman*, *Wojciechowska*, Kodeks, s. 63).

Właściwy wydaje się pogląd, według którego zakres konstytucyjnej zasady ustawowej wyłączności w stanowieniu prawa karnego

i kategorię wynikających z niej postulatów zależy od tego, czy odnosi się to do norm sankcjonowanych, czy też sankcjonujących (zob. *W. Wróbel*, *Zmiana normatywna*, s. 131–147). Jeśli chodzi o te ostatnie (sankcjonujące), to kategorię postulat wyłączeni ustawy wydaje się w pełni uzasadniony charakterem dóbr i wolności, w które ingeruje wszelka represja karna, także karna skarbowa. Z ustawowego zatem opisu musi być możliwe odtworzenie określonej klasy zachowań uznanych za karalne, np., że karalne jest podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy w deklaracji lub oświadczeniu. Inaczej należy podchodzić do zasady ustawowej wyłączeni w odniesieniu do warunku bezprawności czynu zabronionego, czyli w odniesieniu do normy sankcjonowanej. Wynika to ze specyfiki całego prawa karnego, w tym także karnego skarbowego, które pełni funkcję zabezpieczenia w odniesieniu do systemu norm merytorycznych, natomiast nie reguluje samodzielnie określonych sfer życia społecznego. Regulują je ustawy, w tym przypadku ustawy finansowe. One też upoważniają władzę wykonawczą do uregulowania określonych kwestii w zakresie wskazanym w ustawie. Tym samym władza wykonawcza otrzymuje kompetencje do uszczegółowienia stanów faktycznych przewidzianych w przepisach karnych skarbowych. Należy tylko zastrzec, że zakres karalności ustalony przy uwzględnieniu przepisów podustawowych nie może wykraczać poza zakres karalności wynikający z treści przepisu karnego skarbowego. Poza tym akt podustawowy powinien odpowiadać warunkom, jakie orzecznictwo TK i doktryna danej gałęzi prawa (w tym przypadku finansowego) stawia aktom normatywnym tejże gałęzi. Przy spełnieniu tych warunków nie doznaje uszczerbku zasada winy. Dlatego należy zgodzić się z poglądem, że wszędzie tam, gdzie realizacja znamion czynu skarbowego związana jest z naruszeniem przepisów rangi podustawowej, które uchybiają konstytucyjnym wymogom stanowienia prawa administracyjnego, nie wchodzi w grę odpowiedzialność karnoskarbowa (zob. *Kardas, Łabuda, Razowski*, *Komentarz*, 2012, s. 21).

Wydaje się nie ulegać wątpliwości, że po pierwsze, naruszenie przepisów niemających wyraźnego upoważnienia ustawowego nie

może uzasadniać przypisania odpowiedzialności karnej skarbowej, po drugie zaś, nie może powodować odpowiedzialności karnej skarbowej niespełnienie świadczenia lub naruszenie innego obowiązku, poza możliwymi przynajmniej w sposób ogólny do przewidzenia na podstawie ustaw. Jedyne konkretyzacja danego obowiązku może mieć miejsce w rozporządzeniu odpowiadającym wymogom konstytucyjnym stawianym aktom normatywnym z zakresu prawa finansowego.

W nowelizacji KKS dokonanej ustawą z 28.7.2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 178, poz. 1479) wyraźnie widać, że ustawodawca przywiązuje dużą wagę do postulatu wyłączności ustawy. Tytułem przykładu można wskazać art. 53 § 21 KKS, który dotychczas wskazywał tylko ogólnie, że źródłem obowiązku prowadzenia określonego rodzaju księgi ma być przepis prawa, co we wspomnianej nowelizacji zmieniono na ustawę. Widocznie ustawodawca stanął na stanowisku, że obowiązek określonego zachowania, jako czynnik indywidualizujący podmiot czynu zabronionego, zawsze musi wynikać z regulacji o randze ustawowej. Odpowiada to pogładowi orzecznictwa wyrażonemu w wyroku SN z 22.6.1999 r. (III KKN 391/97, OSNKW 1999, Nr 9–10, poz. 52). Tym samym przyznano, że obowiązek ten należy do okoliczności (znamion) charakteryzujących normę sankcjonującą, która określa karalność. Gdyby bowiem przyjąć, że obowiązek ten nie stanowi budulca normy sankcjonującej, a jedynie składnik normy sankcjonowanej określającej bezprawność, to sąd nie mógłby odmówić stosowania aktów podustawowych statuujących taki obowiązek (zob. *P. Ogiński*, Niektóre problemy, s. 427).

Można wskazać także na art. 70 § 1 KKS, w którym klauzula blankietowa wbrew przepisom została we wspomnianej nowelizacji doprecyzowana poprzez wskazanie, że chodzi o zachowanie wbrew przepisom ustawy.

5. Przystępstwo i wykroczenie. Wyekspozowanie w art. 1 § 1 KKS materialnego elementu ustawowej definicji zarówno przestępstwa, jak i wykroczenia skarbowego i tym samym zasady *nullum crimen, nulla contraventio sine periculo sociali* (inaczej

niż w art. 1 § 1 KK) twórcy KKS uzasadnili tym, że dopiero takie całościowe ujęcie pozwala objąć również kwestię karalności wykroczeń skarbowych, powołując się przy tym na istnienie materialnego elementu w ustawowej definicji wykroczenia zawartej w art. 1 § 1 KW (zob. *Z. Siwik*, Projekt, s. 13). Społeczna szkodliwość wymieniona w treści art. 1 § 1 KKS nie ma praktycznego znaczenia, gdyż jest to raczej deklaracja ideowa i postulat pod adresem ustawodawcy niż sformułowanie o charakterze normatywnym. Elementu bowiem materialnego nie udowadnia się w postępowaniu karnym, gdyż organ stosujący prawo nie jest do tego upoważniony. Jest natomiast upoważniony do oceny konkretnego zachowania, stąd też jest adresatem normy wynikającej z art. 1 § 2 KKS (zob. *M. Dąbrowska-Kardas*, O dwóch znaczeniach, s. 19).

Znikomy stopień społecznej szkodliwości jest okolicznością wyłączającą możliwość traktowania czynu jako przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Jest to jednak swoista okoliczność, różna od pozostałych okoliczności wyłączających odpowiedzialność karną skarbową, co kodeks podkreśla zarówno jej lokalizacją (nie pośród innych okoliczności wyłączających odpowiedzialność), jak i poprzez użycie zwrotu: „nie jest przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym (...)” zamiast, jak w przypadku pozostałych okoliczności: „nie popełnia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego (...)”.

W pragmatycznie nastawionym prawie karnym skarbowym klauzula znikomości społecznej szkodliwości wyrażona w art. 1 § 2 KKS pełni funkcję eliminacji spraw błahych oraz granicy wyznaczającej opłacalność ścigania karnego skarbowego. Ponadto daje ona podstawę do tworzenia i stosowania kontratypów pozaustawowych (zob. *A. Wąsek*, Kodeks, s. 27), co w prawie karnym skarbowym jest nie bez znaczenia, albowiem nie ma w nim ustawowej instytucji stanu wyższej konieczności. Brak tej instytucji literatura ocenia negatywnie (zob. *Kubacki*, *Bartosiewicz*, Kodeks, s. 145; *G. Bogdan*, Rola kontratypów, s. 70; *V. Konarska-Wrzošek*, *T. Oczkowski*, *J. Skorupka*, Prawo i postępowanie karne skarbowe, s. 71; *L. Wilk*, Zagadnienia, s. 68). Artykuł 1 § 2 KKS

może stanowić podstawę prawną do operowania pozaustawową wyższą koniecznością, która w określonych sytuacjach może wyłączyć bezprawność czynu. Należy dodać, że koncepcja pozaustawowych kontratypów jest znacznie mniej kontrowersyjna, niż koncepcja pozaustawowych okoliczności wyłączających winę (czyli tzw. otwarty granic winy).

Funkcjonowanie klauzuli znikomości społecznej szkodliwości w odniesieniu do wykroczeń skarbowych jest przedmiotem krytyki ze strony niektórych przedstawicieli doktryny prawa karnego skarbowego wskazujących na to, że takiej klauzuli nie ma w KW (zob. *Bojarski*, Kodeks, s. 42–43; *T. Bojarski, M. Szwarczyk*, Uwagi, s. 103). Należy jednak zauważyć, że kategoria wykroczeń skarbowych jest autonomiczna wobec kategorii wykroczeń powszechnych. Poza tym przekonuje pogląd, że chociaż wykroczenia skarbowe są na ogół czynami drobnymi, to jednak w odróżnieniu od wykroczeń powszechnych zawartość ich społecznej szkodliwości ma znacznie szerszy przedział stopniowalności, o czym decyduje zwłaszcza podwyższenie progu kwotowego rozgraniczającego przestępstwa od wykroczeń skarbowych (zob. *Z. Siwik*, Projekt, s. 13–14). Wreszcie, o utrzymaniu klauzuli znikomości w zakresie wykroczeń skarbowych zadecydowały jeszcze dodatkowo względy praktyczne. Klauzula ta ma służyć uelastycznianiu ocen z uwagi na istniejący w prawie karnym skarbowym problem asymetrii konsekwencji i odpowiedzialności w przypadkach tzw. czynów przepołowionych. Jak słusznie twierdzi *Z. Siwik* (Projekt, s. 14), tylko tak szeroko ujęta klauzula znikomości dotycząca zarówno przestępstw, jak i wykroczeń skarbowych pozwala rozwiązać problem, kiedy to sprawca popełnia przestępstwo skarbowe z niewielkim przekroczeniem progu kwotowego i postępowanie zostaje umorzone z uwagi na znikomość, podczas gdy inny sprawca dokonujący tego samego czynu, ale z kwotą nieznacznie poniżej progu kwotowego (czyli w górnej granicy kwotowej – jak dla wykroczeń) zostałby ukarany za wykroczenie skarbowe i to surowo.

Wyłączenie odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe narażenia konkretnego, z powodu znikomego stopnia społecznej szkodliwości czynu, wyłącza tym samym możliwość pociągnięcia

Przejdź do księgarni →