

AUTONOMIA MATERIALNEGO PRAWA KARNEGO SKARBOWEGO

Autonomia materialnego prawa karnego skarbowego to jedna ze szczególnych cech materialnego prawa karnego skarbowego. W polskim → **prawie karnym skarbowym** ma długą tradycję. W pełni autonomiczny charakter miało już materialne prawo karne skarbowe pod rządami UKS z 1926 r. W aktualnym stanie prawnym KKS nie wprowadza żadnego nowego rozwiązania, a jedynie wyraźniej zaznacza pełną autonomiczność materialnego prawa karnego skarbowego względem materialnego prawa karnego powszechnego.

Autonomia materialnego prawa karnego skarbowego rozumiana jest na dwóch zasadniczych płaszczyznach. Obie płaszczyzny mają charakter normatywny. Pierwszym przejawem autonomii jest autonomiczna regulacja normatywna materialnego prawa karnego skarbowego względem regulacji normatywnej materialnego prawa karnego powszechnego. Drugim istotnym przejawem autonomii materialnego prawa karnego skarbowego jest odrębność → **przestępstwa skarbowego** i → **wykroczenia skarbowego** względem przestępstwa powszechnego i wykroczenia powszechnego (*L. Wilk, Autonomia, s. 38*).

Autonomia regulacji materialnego prawa karnego skarbowego (formalna odrębność materialnego prawa karnego skarbowego) oznacza, że podstawowym źródłem materialnego prawa karnego skarbowego jest ustawa z 10.9.1999 r. – Kodeks karny skarbowy. Wymaga podkreślenia, że autonomia materialnego prawa karnego skarbowego w zakresie źródeł cechuje polskie prawo karne skarbowe od początku jego kształtowania się po odzyskaniu niepodległości. Pierwsza polska ustawa karna skarbowa pochodzi z 1926 r. i zaczęła obowiązywać sześć lat przed wejściem w życie KK z 1932 r. W toku dalszego rozwoju prawa karnego skarbowego ustawodawca utrzymał autonomię materialnego prawa

karne skarbowego w zakresie jego źródeł, o czym dobitnie świadczy obecność kolejno uchwalanych aktów prawnych (UKS z 1932 r., PrKS z 1936 r., PrKS z 1947 r., UKS z 1960 r., UKS z 1971 r.), obowiązujących obok kodeksów karnych (KK z 1932 r., KK z 1969 r.) i kodeksów wykroczeń (KW z 1932 r., KW z 1971 r.).

W aktualnym stanie prawnym tym odrębnym źródłem materialnego prawa karne skarbowego jest KKS. Co więcej ustawodawca dążąc do usamodzielnienia prawa karne skarbowego w zakresie wykroczeń skarbowych przewidział w art. 46 KKS → **regułę bezwzględnej autonomiczności Kodeksu karne skarbowego względem Kodeksu wykroczeń**. W zakresie wykroczeń skarbowych ustawodawca przewidział także → **regułę zakazu stosowania przepisów Części ogólnej Kodeksu karne do wykroczeń skarbowych**. Prawną konsekwencją tych reguł jest określenie w sposób w pełni autonomiczny i kompleksowy zasad odpowiedzialności i zasad karania za wykroczenia skarbowe w Kodeksie karnym skarbowym oraz zamkniętego katalogu wykroczeń skarbowych w tym akcie prawnym (→ **reguła wyłączności ustawodawstwa karne skarbowego w zakresie typizacji czynu zabronionego jako „przestępstwo skarbowe” i „wykroczenie skarbowe”**). W odniesieniu do przestępstw skarbowych ustawodawca przewiduje → **regułę wyjątkowego stosowania przepisów Kodeksu karne do przestępstw skarbowych**. Zgodnie z art. 20 § 1 KKS do przestępstw skarbowych nie mają zastosowania przepisy Części ogólnej i rozdziału XXXVIII KK z zastrzeżeniem przypadków, w których ustawodawca nakazuje odpowiednie stosowanie wyraźnie wskazanych przepisów Części ogólnej KK. Przy czym – co wymaga podkreślenia – stosowanie przepisów Części ogólnej KK zostało zredukowane do niezbędnego minimum.

Prawo karne skarbowe obejmuje swoim zakresem odpowiedzialność karną za → **przestępstwa skarbowe** oraz odpowiedzialność za → **wykroczenia skarbowe** (art. 1 § 1 KKS). Definicja obu tych czynów zabronionych została wskazana w art. 53 KKS. W przypadku przestępstw skarbowych jest to art. 53 § 2 KKS, a w przypadku wykroczeń skarbowych art. 53 § 3 KKS. Uznanie danego czynu zabronionego za przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe (i tym samym stosowanie do nich zasad odpowiedzialności i zasad karania określonych w art. 1–53 KKS) może nastąpić tylko w Części szczególnej KKS (art. 53 § 1 KKS → **reguła wyłączności ustawodawstwa karne skarbowego w zakresie typizacji czynu zabronionego jako „przestępstwo skarbowe” i „wykroczenie skarbowe”**). Kryterium decydującym o uznaniu danego czynu zabronionego za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe jest kryterium o charakterze formalnym (lokalizacja w Części szczególnej KKS). W rzeczywistości KKS ma wyłączność stanowienia czynów zabronionych jako przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe, a każdy czyn zabroniony, który jest zlokalizowany w ustawie innej niż KKS jest przestępstwem powszechnym lub wykroczeniem powszechnym (O. Włodkowski, Reguła, s 138).

Określenie zasad odpowiedzialności oraz zasad karania za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe następuje w sposób samodzielny w KKS.

Rozwiązania te nie stanowią kalki regulacji normatywnej przewidzianej za przestępstwa powszechne w KK i za wykroczenia powszechne w KW. Na odmienne ujęcie zasad odpowiedzialności i zasad karania za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe wpłynął specyficzny przedmiot ochrony – aktualnie w postaci interesów Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego i Unii Europejskiej. Od UKS z 1926 r. prawo karne skarbowe przewidywało szereg odmiennie określonych zasad odpowiedzialności i zasad karania za przestępstwo skarbowe (a od ustawy karnej skarbowej z 1971 r. przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych). W zakresie zasad odpowiedzialności i zasad karania za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, prawo karne skarbowe wykształciło na przestrzeni lat wiele oryginalnych rozwiązań normatywnych, które nie były i nie są znane materialnemu prawu karnemu powszechnemu i materialnemu prawu wykroczeń. Konstrukcje te ocenić należy jako istotne i nieprzebierające postaci incydentalnej. W szczególności do instytucji takich zaliczyć należy: podział czynów pod względem ciężaru gatunkowego, → **dobrowolne poddanie się odpowiedzialności**, → **czynny żal**, → **interwencje**, → **przepadek przedmiotów**, szczególną rolę kar o charakterze majątkowym, ograniczoną rolę kar o charakterze izolacyjnym. Odmienne ukształtowanie zasad odpowiedzialności i zasad karania za przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe potwierdzają rodzajową odrębność przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego względem przestępstwa powszechnego i wykroczenia powszechnego. To, że w odniesieniu do niektórych rozwiązań normatywnych KKS przewiduje zbieżne zasady odpowiedzialności i zasady karania za przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe z zasadami odpowiedzialności i zasadami karania za przestępstwo powszechne i wykroczenie powszechne nie przekreśla autonomiczności przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego względem przestępstwa powszechnego i wykroczenia powszechnego, a wynika z przynależności systemowej prawa karne skarbowego do systemu prawa karnego i uzasadnione jest koniecznością zachowania podstawowych standardów, których ramy wyznaczone zostały przez przepisy Konstytucji RP. Także wyjątkowe, odpowiednie stosowanie przepisów KK do przestępstw skarbowych jest usprawiedliwione i konieczne (→ **reguła wyjątkowego stosowania przepisów Kodeksu karnego do przestępstw skarbowych**).

Warunkiem autonomii danej dziedziny względem innej nie jest skonstruowanie od podstaw całkowicie odrębnych jej założeń. W przypadku materialnego prawa karnego skarbowego jest to nawet niemożliwe ze względu na wyznaczone w przepisach Konstytucji RP standardy, w szczególności określone w art. 42. W tym znaczeniu brak odmiennego ujęcia niektórych podstawowych zasad odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe i odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe nie może stanowić argumentu dla odmowy uznania materialnego prawa karnego skarbowego za dziedzinę w pełni autonomiczną względem materialnego prawa karnego powszechnego.

Autonomię materialnego prawa karnego skarbowego podkreśla także zdefiniowanie terminów, jakimi posłużył się ustawodawca w art. 53 KKS. W wielu przypadkach zdefiniowanie tych terminów następuje w sposób odmienny niż w KK i KW (*O. Włodkowski, Znaczenie*, s. 95–116). Wskazać tu choćby należy na definicje: czynu zabronionego, czasu czy miejsca popełnienia czynu zabronionego.

Odrębność przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego jako kategorii czynu zabronionego względem przestępstwa powszechnego i wykroczenia powszechnego wynika zatem nie tylko z odmiennie ukształtowanych zasad odpowiedzialności i zasad karania za przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe, ale również charakteru czynów zabronionych zlokalizowanych w Części szczególnej KKS oraz w poprzednio obowiązujących aktach prawnych z zakresu prawa karnego skarbowego (zob. m.in. *L. Hartman, System*, s. 5–7, 25–31; *A. Mogilnicki, Dwutorowość*, s. 337). Od UKS z 1926 r. przestępstwo skarbowe nie jest kategorią podrzędną przestępstwa powszechnego, a wykroczenie skarbowe nie jest kategorią podrzędną wykroczenia powszechnego (*S. Kowalski, O. Włodkowski, Kodeks*, s. 19). Oznacza to, że w polskim systemie prawa karnego *sensu largo* przewidziane zostały cztery odrębne względem siebie kategorie czynów zabronionych: przestępstwo powszechne, wykroczenie powszechne, przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe. Taki stan rzeczy ma miejsce począwszy od UKS z 1926 r.

Trafnie skonstatawał SN w uchw. z 4.4.2005 r. (I KZP 7/05, *Legalis*, zdanie odrębne), że całkowita autonomiczność prawa karnego skarbowego wynika z odmiennych rodzajowo, merytorycznych i aksjologicznych podstaw odpowiedzialności, co stało się w konsekwencji przyczyną sformalizowania tej odrębności w postaci własnej ustawy karnej skarbowej, kategorii czynów zabronionych i ich nazewnictwa.

Literatura:

- L. Hartman, System prawa karnego skarbowego*, Lwów 1930;
S. Kowalski, O. Włodkowski, Kodeks karny skarbowy. Praktyczny komentarz z orzecnictwem, Warszawa 2016;
A. Mogilnicki, Dwutorowość represji karnej przy przestępstwach zwykłych i skarbowych, RPEiS 1937, z. 1;
J. Raglewski, Relacja pojęć „przestępstwo”, „przestępstwo skarbowe” oraz „wykroczenie”, „wykroczenie skarbowe” w polskim systemie prawa karnego materialnego, Prok. i Pr. 1998, Nr 5;
Z. Siwik, System środków penalnych w prawie karnym skarbowym, Wrocław 1986;
L. Wilk, W sprawie autonomii materialnego prawa karnego skarbowego, PiP 2009, z. 8;
O. Włodkowski, Reguła wyłączności ustawodawstwa karnego skarbowego w zakresie typizacji czynu zabronionego jako „przestępstwo skarbowe” i „wykroczenie skarbowe”, RPEiS 2013, z. 3;
O. Włodkowski, Znaczenie słowniczka tekstu aktu prawnego na przykładzie Kodeksu karnego skarbowego, PPIa 2012, t. XCI.

BŁĄD CO DO KARALNOŚCI

Błąd co do karalności został określony w art. 10 § 4 KKS, z brzmienia którego wynika, że nie popełnia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, kto dopuszcza się czynu zabronionego w usprawiedliwionej nieświadomości jego karalności. Błąd ten jest okolicznością wyłączającą bezprawność.

W prawie karnym skarbowym ustawodawca przewiduje błąd co do karalności, a nie błąd co do bezprawności (art. 30 KK). Istota tego błędu sprowadza się do tego, że sprawca jest nieświadomy tego, że czyn jest zagrożony karą. Takie określenie błędu oznacza, że nastąpi wyłączenie odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe, gdy sprawca uświadamia sobie realizację znamion deliktu finansowego, lecz nie jest świadomy, że realizacja znamion takiego zachowania skutkuje odpowiedzialnością przewidzianą w KKS (G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A.R. Świątłowski, Kodeks, s. 45).

Słusznie wskazuje się, że badając formułę usprawiedliwienia, należy odwoływać się do wzorca osobowego zachowania przeciętnego obywatela, który – metaforycznie ujmując – przykłada się do zachowania sprawcy, dokonując tym samym oceny, czy tak jak sprawca zachowałby się również ów model osobowy. W przypadku prawa karnego skarbowego często w grę wchodzić będzie model osobowy o podwyższonym standardzie wymagań, ponieważ inna będzie miara, przykładowo dla podatnika nieprowadzącego działalności gospodarczej, inna zaś dla prowadzącego, jeszcze zaś inna dla osoby zawodowo zajmującej się podatkami (P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks, teza 21 do art. 10). Praktyczne znaczenie tej postaci błędu jest ograniczone.

Błąd co do karalności z art. 10 § 4 KKS musi być usprawiedliwiony. Jeżeli błąd sprawcy jest nieusprawiedliwiony znajduje zastosowanie art. 10 § 5 KKS. Oznacza to, że sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary, a jeżeli czyn zabroniony jest wykroczeniem skarbowym – sąd może odstąpić od wymierzenia kary lub środka karnego przepadku przedmiotów lub ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, chyba że przepadek dotyczy przedmiotów, których wytwarzanie, posiadanie, obrót, przechowywanie, przewóz, przenoszenie lub przesyłanie jest zabronione.

Literatura:

G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A.R. Świątłowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Gdańsk 2007;

P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy, Warszawa 2017.

BŁĄD CO DO OKOLICZNOŚCI STANOWIĄCEJ ZNAMIĘ CZYNU ZABRONIONEGO

Ta postać błędu przewidziana została w art. 10 § 1 KKS. Regulacja przewidziana w art. 10 § 1 KKS ma charakter jednolity dla przestępstw skarbowych i wykro-

czeń skarbowych. Zgodnie z art. 10 § 1 KKS nie popełnia umyślnie czynu zabronionego, kto pozostaje w błędzie co do okoliczności stanowiącej jego zamię. Artykuł 10 § 1 KKS określa przesłanki podjęcia zachowania w warunkach tej postaci błędu oraz jego prawny skutek. W prawie karnym skarbowym błąd co do okoliczności stanowiącej zamię czynu zabronionego został ukształtowany w sposób odmienny niż w prawie karnym powszechnym (zgodnie z art. 28 § 1 KK nie popełnia przestępstwa, kto pozostaje w usprawiedliwionym błędzie co do okoliczności stanowiącej zamię czynu zabronionego).

Odniesienie się do tej postaci błędu prowadzi do wniosku, że zachowanie, którego sprawca dopuścił się w warunkach wskazanych w art. 10 § 1 KKS uniemożliwia uznanie takiego zachowania za umyślnie popełniony czyn zabroniony (G. Skowronek, Kodeks, s. 33). Z tak ukształtowanej postaci błędu wynika zatem, że nie ma możliwości stwierdzenia, że sprawca zrealizował swoim zachowaniem wszystkie ustawowe znamiona czynu zabronionego. Pozostawanie w błędzie z art. 10 § 1 KKS powoduje zdekompetyowanie ustawowych znamion czynu zabronionego. W takim przypadku nie zachodzi konieczność badania pozostałych elementów składających się na strukturę przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Pozostawanie w błędzie z art. 10 § 1 KKS uniemożliwia pociągnięcie do odpowiedzialności za umyślnie popełniony czyn zabroniony, stwarzając możliwość w tych przypadkach, w których KKS przewiduje typ nieumyślny odpowiedzialność za niego (L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, Prawo, s. 52). Regułą w prawie karnym skarbowym jest to, że przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe można popełnić umyślnie, a nieumyślnie – jeżeli kodeks tak stanowi (art. 4 § 1 KKS). Trzeba mieć jednak na uwadze, że liczba typów nieumyślnych jest w KKS ograniczona do kilku przypadków. Oznacza to, że w sytuacjach, w których ustawodawca nie przewidział odpowiedzialności za typ nieumyślny, skutkiem tej postaci błędu będzie brak odpowiedzialności za zachowanie podjęte w warunkach określonych w art. 10 § 1 KKS (S. Kowalski, O. Włodkowski, Kodeks, s. 39–40).

Znaczenie tej postaci błędu w prawie karnym skarbowym jest większe niż w prawie karnym powszechnym i prawie wykroczeń, za czym przemawia blankietowy charakter wszystkich typów czynów zabronionych (L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, Prawo, s. 52) przewidzianych w Części szczególnej KKS (→ **subsydiarny charakter prawa karnego skarbowego względem prawa finansowego**).

Błąd co do okoliczności stanowiącej zamię czynu zabronionego może dotyczyć jednego ze znamion strony przedmiotowej lub okoliczności dotyczących podmiotu tego czynu zabronionego. Nie może dotyczyć znamion strony podmiotowej.

Literatura:

S. Kowalski, O. Włodkowski, Kodeks karny skarbowy. Praktyczny komentarz z orzecnictwem, Warszawa 2016.

G. Skowronek, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2020;

L. Wilk, J. Zagrodnik, Prawo i proces karny skarbowy, Warszawa 2019.

BŁĄD CO DO OKOLICZNOŚCI WYŁĄCZAJĄCEJ WINĘ

Błąd co do okoliczności wyłączającej winę nie jest znany prawu karnemu skarbowemu z uwagi na brak instytucji stanu wyższej konieczności.

Okoliczności wyłączające winę, takie jak nieletniość czy niepoczytalność nie mogą być przedmiotem błędu (*L. Wilk, J. Zagrodnik, Prawo, s. 53*).

Literatura:

L. Wilk, J. Zagrodnik, Prawo i proces karny skarbowy, Warszawa 2019.

BŁĄD CO DO USTAWOWEGO KONTRATYPU DOZWOLONEGO RYZYKA EKONOMICZNEGO LUB TECHNICZNEGO

Postać błędu z art. 10 § 3 KKS. Z brzmienia tego przepisu wynika, że nie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, kto dopuszcza się czynu w usprawiedliwionym błędnym przekonaniu, że zachodzi okoliczność wyłączająca bezprawność. Określenie tej postaci błędu jest mylące, ponieważ KKS zna tylko jedną okoliczność wyłączającą bezprawność w postaci kontratywu dozwolonego ryzyka ekonomicznego lub technicznego. Tym samym Kodeks nie przewiduje innych okoliczności wyłączających bezprawność. Dodatkowo wymaga podkreślenia, że kontratyp dozwolonego ryzyka ekonomicznego lub technicznego ma znaczenie tylko w odniesieniu do przestępstw skarbowych. Na podstawie art. 20 § 2 KKS ustawodawca nakazuje odpowiednio stosować art. 27 § 1 KKS, przy czym zgodnie z art. 20 § 5 KKS dopuszczalny eksperyment dotyczy tylko ryzyka ekonomicznego lub technicznego.

Znaczenie tej postaci błędu jest mniej istotne niż w prawie karnym powszechnym oraz prawie wykroczeń. Błąd co do ustawowego kontratywu dozwolonego ryzyka ekonomicznego lub technicznego musi być błędem usprawiedliwionym. Jeżeli błąd co do kontratywu dozwolonego ryzyka ekonomicznego lub technicznego był błędem nieusprawiedliwionym, zastosowanie znajduje art. 10 § 5 KKS. Oznacza to, że sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary.

BŁĄD CO DO ZNAMIENTA UPRIWILEJOWUJĄCEGO

Określany jest także jako błąd co do okoliczności stanowiącej znamię typu uprzywilejowanego. Ta postać błędu jest określona w art. 10 § 2 KKS, z brzmienia którego wynika, że odpowiada na podstawie przepisu przewidującego łagodniejszą odpowiedzialność sprawca, który dopuszcza się czynu zabronionego w usprawiedliwionym błędnym przekonaniu, że zachodzi okoliczność stanowiąca znamię czynu zabronionego, od której zależy taka łagodniejsza odpowiedzialność. Istotne dla ustalenia znaczenia tej postaci błędu jest odnie-

sienie się do reguły → **dwupodziału czynów zabronionych** na przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, → **kryteriów przepołowienia** (→ **ustawowy próg**, → **wypadek mniejszej wagi**) oraz podziału czynów zabronionych przewidzianych w Części szczególnej KKS na czyny zabronione polegające na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej oraz tych czynów zabronionych, które związane są z uszczupleniem lub narażeniem na uszczuplenie należności publicznoprawnej.

Typem czynu zabronionego, który przewiduje okoliczność, od której zależy łagodniejsza odpowiedzialność jest typ uprzywilejowany.

Przez typ uprzywilejowany należy tu rozumieć zarówno typ uprzywilejowany przestępstwa skarbowego, jak i wykroczenie skarbowe w przypadku typów przepołowionych (S. Kowalski, O. Włodkowski, Kodeks, s. 40).

W przypadku czynów zabronionych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, mając na uwadze regułę dwupodziału czynów zabronionych na przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, błąd z art. 10 § 2 KKS będzie miał miejsce w trzech zasadniczych przypadkach. Po pierwsze chodzi o relację między typem podstawowym przestępstwa skarbowego i typem uprzywilejowanym przestępstwa skarbowego. W drugim przypadku o relację znamienia kwalifikującego podstawę nadzwyczajnego lub szczególnego obostrzenia kary i typem podstawowym przestępstwa skarbowego. Trzeci przypadek dotyczy relacji między typem wykroczenia skarbowego a typem przestępstwa skarbowego (podstawowego lub uprzywilejowanego).

Obok ustawowego progu, drugim kryterium różnicującym przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe jest wypadek mniejszej wagi. W tym przypadku sprawca będzie pozostawał w (usprawiedliwionym) błędnym przekonaniu, że zachodzą okoliczności dla uznania popełnionego przez niego zachowania za wypadek mniejszej wagi.

Jak trafnie zauważa się, ta postać błędu wymaga, aby zachowanie sprawcy nastąpiło w usprawiedliwionym błędnym przekonaniu. Takie ujęcie błędu co do okoliczności stanowiącej znamię uprzywilejowujące doznaje w prawie karnym skarbowym dodatkowego ograniczenia w świetle możliwości pozyskania niezbędnych informacji dla realizacji obowiązku przewidzianego w prawie finansowym, który to obowiązek zabezpieczają przepisy KKS (L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, Prawo, s. 53).

Skutkiem tej postaci błędu jest odpowiedzialność za to, co sprawca obejmował swoją świadomością, a nie za to, jakie faktycznie zrealizował znamiona czynu zabronionego (L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, Prawo, s. 52). Skutkować to będzie przypisaniem odpowiedzialności na podstawie przepisu przewidującego typ uprzywilejowany w powyższym tego słowa znaczeniu.

Literatura:

S. Kowalski, O. Włodkowski, Kodeks karny skarbowy. Praktyczny komentarz z orzecnictwem, Warszawa 2016;

L. Wilk, J. Zagrodnik, Prawo i proces karny skarbowy, Warszawa 2019.

BUDOWA KODEKSU KARNEGO SKARBOWEGO

Budowa KKS jest odmienna od struktury poprzednio obowiązujących ustaw karnych skarbowych. Jest także inna od budowy KK i KW. Ta nieprzypadkowa budowa wewnętrzna KKS jest konsekwencją przyjętego przez ustawodawcę kompleksowego ujęcia autonomicznych zagadnień materialnego, procesowego i wykonawczego prawa karnego skarbowego w jednym akcie prawnym (→ **kompleksowość prawa karnego skarbowego**).

Warto zwrócić uwagę również na to, że budowa wszystkich poprzednio obowiązujących aktów prawa karnego skarbowego była odmienna od kodeksów karnych i kodeksów wykroczeń obowiązujących w czasie ich stosowania. Do wejścia w życie KKS z 1999 r. struktura wewnętrzna poprzednio obowiązujących aktów prawnych z zakresu prawa karnego skarbowego obejmowała odrębną część dotyczącą materialnego prawa karnego skarbowego (zasady odpowiedzialności, zasady karania, zamknięty katalog przestępstw skarbowych, a od PrKS z 1936 r. – występków skarbowych i wykroczeń skarbowych) i odrębną część dotyczącą procesowego prawa karnego skarbowego. Od wejścia w życie PrKS z 1936 r. charakterystyczne dla budowy tego i kolejnych aktów prawnych było wyodrębnienie w części materialnoprawnej rozdziału dotyczącego występków skarbowych i wykroczeń skarbowych (kategorie przestępstw skarbowych). Na taki kształt struktury wewnętrznej tych aktów normatywnych wpłynęła obowiązująca w prawie karnym skarbowym reguła dwupodziału przestępstwa skarbowego na występkę skarbowe i wykroczenia skarbowe, a od UKS z 1971 r. reguła → **dwupodziału czynów zabronionych** na przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.

W przeciwieństwie do KK i KW, KKS został podzielony na trzy tytuły, odpowiadające materialnemu, procesowemu i wykonawczemu prawu karnemu skarbowemu: Tytuł I „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe”, Tytuł II „Postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe”, Tytuł III „Postępowanie wykonawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe”. Wymaga podkreślenia, że podział KKS na część materialną, procesową i wykonawczą nie oznacza bezwzględnego przyporządkowania przepisów o takim charakterze do określonej części tego aktu prawnego. Granice formalnoprawne tych trzech działów prawa karnego skarbowego nie zawsze są wyraźne (*L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, Prawo, s. 3*). Taki stan rzeczy miał również miejsce w poprzednio obowiązujących aktach prawnych z zakresu prawa karnego skarbowego. Przykładowo w części materialnoprawnej (Tytuł I KKS) regulacja normatywna instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności ma charakter materialno-procesowy (zob. art. 17 KKS).

Cechą charakterystyczną struktury wewnętrznej KKS jest wyodrębnienie w każdym z trzech tytułów na jego początku, części ogólnej (Tytuł I i III) albo przepisów ogólnych (*V. Konarska-Wrzošek, Prawo, s. 36–37*). Przepisy ogólne

stanowią wyniesienie poza nawias reguł wspólnych dla przepisów szczególnych (Z. Sitwik, Ustawa, s. XVII).

Jeżeli chodzi o Tytuł I „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe” (art. 1–53 KKS) to ulega on dalszemu podziałowi na dwa działy: Dział I Część ogólna i Dział II Część szczególna. Kodeks karny skarbowy nie wyodrębnia części wojskowej, tak jak ma to miejsce w KK. Zagadnienia dotyczące odpowiedzialności karnej za przestępstwa skarbowe i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe oraz zasady karania za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe żołnierzy zostały zamieszczone w Części ogólnej KKS. Rozwiązanie to ma charakter tradycyjny dla polskiego prawa karnego skarbowego począwszy od UKS z 1926 r. (zob. art. 4).

Charakterystyczne przy podziale Tytułu I KKS na Część ogólną i Część szczególną jest rozdzielenie materii na obie te części. Zgodnie z założeniem ustawodawcy Część ogólna dotyczy zasad odpowiedzialności karnej za przestępstwa skarbowe i zasad odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe oraz zasad karania za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Tym samym podstawa dla orzeczenia środków karnych w szczególności przypadku przedmiotu została przewidziana w Części ogólnej, a nie w Części szczególnej KKS. Część szczególna poświęcona została określeniu znamion czynu zabronionego. Kodeks karny skarbowy przyjął zatem nie tylko odmienne założenie w tym zakresie względem poprzednio obowiązujących aktów prawnych z zakresu prawa karnego skarbowego, ale również względem KK i KW.

Odmienne od KK i KW kształtuje się Część ogólna KKS. Na wstępie wymaga zaznaczenia, że przy przyjętej w prawie karnym skarbowym regule → **dwu-podziału czynów zabronionych** na przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, KKS nie przewiduje odrębnej części ogólnej i części szczególnej dla przestępstw skarbowych i odrębnej dla wykroczeń skarbowych. Część ogólna Tytułu I (część materialna prawa karnego skarbowego) jest wspólna dla przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Stanowi ona odpowiednik Części ogólnej KK i Części ogólnej KW.

Część ogólna (Dział I) została podzielona na 5 rozdziałów: „Przepisy wstępne” (rozdział 1); „Zaniechanie ukarania sprawcy” (rozdział 2); „Przestępstwa skarbowe” (rozdział 3); „Wykroczenia skarbowe” (rozdział 4); „Objaśnienie wyrażeń ustawowych” (rozdział 5). Ta nieprzypadkowa struktura wewnętrzna Części ogólnej ma istotne znaczenie dla prawidłowego stosowania przepisów KKS. Stosując przepisy Części ogólnej KKS należy pamiętać, że przepisy dotyczące przestępstw skarbowych zostały zamieszczone w rozdziale 1, 2, 3 i 5, a nie tylko w rozdziale 3 („Przestępstwa skarbowe”). Natomiast przepisy dotyczące wykroczeń skarbowych w rozdziałach: 1, 2, 4 i 5, a nie tylko w rozdziale 4 („Wykroczenia skarbowe”).

Część szczególna (Tytułu I) ulega dalszemu podziałowi na cztery rozdziały. Również w przypadku Części szczególnej KKS nie przewidziano odrębnej części dla przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. W Części szcze-

gólnej najbardziej obszerny pod względem typizacji czynów zabronionych jest rozdział 6 „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji”. Pozostałe rozdziały części szczególnej to: Rozdział 7 „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami”; Rozdział 8 „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obrotowi dewizowemu”, Rozdział 9 „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko organizacji gier hazardowych” (*L. Wilk, Szczególne*, s. 56–58).

Procesowemu prawu karnemu skarbowemu odpowiada w KKS Tytuł II „Postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe” (art. 113–177 KKS). Tytuł II KKS jest wspólny dla przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Ta część KKS nie stanowi kalki KPK. Tytuł II KKS składa się z sześciu działów: Dział I „Przepisy wstępne” (Rozdział 11. „Przepisy ogólne”, Rozdział 12 „Strony i ich procesowi przedstawiciele”, Rozdział 13 „Zatrzymanie rzeczy. Zabezpieczenie majątkowe”; Rozdział 14 „Właściwość organów postępowania przygotowawczego”); Dział II „Pociągnięcie do odpowiedzialności za zgodą sprawcy” (Rozdział 15 „Postępowanie mandatowe”, Rozdział 16 „Zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności”); Dział III „Postępowanie przygotowawcze”; Dział IV „Postępowanie przed sądem” (Rozdział 17. „Postępowanie przed sądem pierwszej instancji”, Rozdział 18 „Postępowanie odwoławcze i nadzwyczajne środki zaskarżenia”); Dział V „Postępowanie nakazowe”, Dział VI „Postępowanie w stosunku do nieobecnych” (Rozdział 19. „Przesłanki”, Rozdział 20 „Przebieg postępowania”).

Wykonawczemu prawu karnemu skarbowemu został w KKS poświęcony Tytuł III „Postępowanie wykonawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe” (art. 178–191), który ulega dalszemu podziałowi na dwa działy: Dział I „Część ogólna” (Rozdział 21. „Zakres obowiązywania”, Rozdział 22. „Postępowanie”); Dział II Część szczególna (Rozdział 23 „Wykonywanie kar” Rozdział 24 „Wykonywanie środków karnych”). Również ta część KKS jest wspólna dla przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. W tych przypadkach, gdy dana instytucja dotyczy tylko przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych, ustawodawca wyraźnie to zaznacza.

Literatura:

- V. Konarska-Wrzošek*, Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa 2010;
- Z. Siwik*, Wprowadzenie, [w:] Ustawa karna skarbowa. Teksty jednolite wraz z indeksem rzeczowym i wprowadzeniem Zygryda Siwika, Warszawa 1996;
- L. Wilk, J. Zagrodnik*, Prawo i proces karny skarbowy, Warszawa 2019;
- L. Wilk*, Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe, Katowice 2006.

CZAS POPEŁNIENIA CZYNU ZABRONIONEGO (TYPYZOWANEGO JAKO PRZESTĘPSTWO SKARBOWE I WYKROCZENIE SKARBOWE)

Regulacja czasu popełnienia czynu zabronionego typizowanego jako przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe ma charakter autonomiczny i kompleksowy. W tym zakresie ustawodawca nie przewiduje odpowiedniego stosowania przepisów KK ani KW.

Definicję czasu popełnienia czynu zabronionego podaje art. 2 § 1 KKS. Wskazany przepis jest wspólny dla przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Ujęcie czasu popełnienia czynu zabronionego typizowanego jako przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe jest odmienne do czasu popełnienia czynu zabronionego typizowanego jako przestępstwo powszechne lub wykroczenie powszechne.

Artykuł 2 § 1 KKS wskazuje, że czasem popełnienia czynu zabronionego jest czas, w którym nastąpiło zachowanie sprawcy, chyba że Kodeks stanowi inaczej. Sposób określenia czasu popełnienia czynu zabronionego koresponduje z definicją czynu zabronionego. Użyty w art. 2 § 1 KKS zwrot „czas, w którym zastąpiło zachowanie sprawcy” należy rozumieć jako czas, w którym sprawca działał lub zaniechał działania. Odmienne ujęcie czasu popełnienia czynu zabronionego w KKS w stosunku do KK i KW służy zwróceniu uwagi na występujące w części szczególnej przypadki czynów rozciągniętych w czasie.

W odniesieniu do przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych rozciągniętych w czasie, wieloczynowych, trwałych i o charakterze ciągłym, jako czas popełnienia takich przestępstw traktować należy cały czas, w którym sprawca dopuszczał się zabronionego działania lub zaniechania (S. Kowalski, O. Włodkowski, Kodeks, s. 22).

Literatura:

S. Kowalski, O. Włodkowski, Kodeks karny skarbowy. Praktyczny komentarz z orzecnictwem, Warszawa 2016.

CZYNNY ŻAL

Czynny żal jest tradycyjną instytucją polskiego prawa karnego skarbowego, znaną od pierwszej UKS z 1926 r.

Ustawa karna skarbową z 1926 r. przewidywała instytucję czynnego żalu w art. 9. Zakres jej stosowania dotyczył wyłącznie przestępstw skarbowych dokonanych i polegających na uszczupleniu dochodu skarbowego. Odmienne stanowisko zajmował G. Taubenschlag (*idem*, Prawo, s. 8), wskazując, że czynny żal znajdował zastosowanie także do naruszeń przepisów celnych. Warunkiem niepodlegania karze było: ujawnienie (doniesienie) władzy skarbowej informacji o popełnionym przestępstwie skarbowym wraz ze wskazaniem podżegacza

lub pomocnika, jeżeli brał udział w jego popełnieniu. Możliwość skorzystania z instytucji czynnego żalu zależna była od uiszczenia uszczuplonej należności w terminie wskazanym przez organ. Złożenie zawiadomienia możliwe było do momentu dowiedzenia się o nim przez organ. Spełnienie wszystkich tych przesłanek wyłączało możliwość wszczęcia postępowania (G. *Taubenschlag*, Prawo, s. 8).

W taki sam sposób jak UKS z 1926 r. instytucję czynnego żalu określała UKS z 1932 r. (art. 9), która w dalszym ciągu przewidywała instytucję czynnego żalu tylko do części przestępstw skarbowych (R. *Lemkin*, Ustawa, s. 29).

Prawo karne skarbowe z 1936 r. utrzymało instytucję czynnego żalu. Na gruncie tego aktu normatywnego instytucja ta określana była także mianem „zwolnienia od kary z powodu doniesienia o występku skarbowym” (W. *Blustein*, W. *Goettel*, Prawo, s. 38). Prawo karne skarbowe z 1936 r. określało instytucję czynnego żalu odmiennie niż poprzednie ustawy. Regulacja dotycząca czynnego żalu w PrKS z 1936 r. została przewidziana na początku tego aktu prawnego, w art. 5. Czynny żal pozostawał instytucją wyłączającą karalność. Przy wprowadzonej przez PrKS z 1936 r. regule dwupodziału przestępstwa skarbowego na występkę skarbowe i wykroczenia skarbowe, czynny żal znajdował zastosowanie wyłącznie do występków skarbowych (art. 5 § 1 PrKS z 1936 r.). Zakres czynnego żalu w stosunku do ustawy karnej skarbowej z 1932 r. został rozszerzony. Tym samym czynny żal przewidziany przez PrKS z 1936 r. dotyczył nie tylko występków skarbowych polegających na uszczupleniu dochodu skarbowego, ale sprawców jakiegokolwiek występku skarbowego. Podstawowym warunkiem czynnego żalu było doniesienie (ujawnienie) władzy uprawnionej do ścigania (organowi powołanemu do ścigania) popełnienia występku skarbowego oraz wskazanie przez jego sprawcę osób biorących udział w jego popełnieniu. Przez władzę uprawnioną do ścigania należało rozumieć organy wskazane w art. 241, 242 i 244 PrKS z 1936 r. Doniesienie o popełnieniu występku skarbowego mogło być złożone w dowolnej formie, pod warunkiem, że spełnione zostały przesłanki z art. 5 § 1. Warunkiem niepodlegania karze było zatem także złożenie uszczuplonej należności skarbowej w terminie wskazanym przez władzę. W przypadku występków skarbowych, które nie polegały na uszczupleniu należności skarbowej warunkiem czynnego żalu było złożenie w terminie wskazanym przez władzę połowy wartości towaru. Przesłanką negatywną czynnego żalu było działanie sprawcy w warunkach prowokacji, określonej w art. 5 § 2. Zgodnie z tym przepisem nie stosowało się czynnego żalu do tego sprawcy, który inną osobę nakłaniał do popełnienia występku skarbowego w celu skierowania przeciwko niej postępowania karnego.

Kolejny akt – Dekret Prawo karne skarbowe z 1947 r. określił instytucję czynnego żalu w art. 6. Regulacja przewidziana w art. 6 PrKS z 1947 r. stanowiła zmodyfikowaną wersję czynnego żalu przewidzianą w PrKS z 1936 r. Ustawodawca w dalszym ciągu przewidywał ograniczony zakres tej instytucji tylko do występków skarbowych. Przesłanki pozytywne określał art. 6 § 1 i 2. Zgodnie z art. 6 § 1 nie podlegał karze sprawca występku skarbowego, jeżeli zawiadomił

o nim władzę powołaną do ścigania, ujawnił osoby z nim współdziałające w dokonaniu tego występku skarbowego oraz złożył w terminie wyznaczonym przez władzę określoną, uszczuploną należność lub połowę wartości towaru, gdy występki skarbowe nie polegały na uszczupleniu należności. Zgodnie z art. 6 § 3 zawiadomienie powinno być złożone na piśmie lub ustnie do protokołu (*J. Sawicki, Zaniechanie, s. 135*).

Czynny żal zgodnie z art. 6 § 2 PrKS z 1947 r. znajdował zastosowanie w stosunku do sprawcy, który w razie wniesienia środka odwoławczego od decyzji władzy skarbowej lub samorządowej ustalającej wysokość uszczuplonej należności, o której mowa w art. 2 pkt 5–7 PrKS z 1947 r. (chodziło o podatki pobierane na rzecz Skarbu Państwa, opłatę skarbową, daniny komunalne), złożył na poczet tej należności zaliczkę w wysokości połowy ustalonej kwoty. Dekret z 1947 r. określał granice czasowe złożenia przez sprawcę zawiadomienia ujawniającego popełnienie występku skarbowego. Zawiadomienie nie wywoływało skutku bezkarności, jeżeli zostało złożone w czasie, kiedy u sprawcy dokonywane były czynności urzędowej kontroli lub rewizji oraz w przypadku, kiedy władza miała już konkretne wiadomości o występkach skarbowych (art. 6 § 4). Przesłanką negatywną czynnego żalu – tak jak w PrKS z 1936 r. – była instytucja prowokacji (art. 6 § 5).

Ustawa karna skarbową z 1960 r. przewidywała instytucję czynnego żalu w art. 24. Zgodnie z art. 24 § 1 UKS z 1960 r. nie podlegał karze sprawca występku skarbowego, który zawiadomił o jego popełnieniu organ powołany do jego ścigania oraz ujawnił osoby, które z nim współdziałały w jego dokonaniu. Organami powołanymi do ścigania występku skarbowego były organy wskazane w art. 140, 141 UKS z 1960 r.: organy administracji finansowej powiatowych rad narodowych, urzędy celne, inspektoraty kontrolno-rewizyjne, Milicja Obywatelska, organy Wojskowej Służby Wewnętrznej lub Wojsk Ochrony Pogranicza, prokurator. Warunkiem czynnego żalu, tak jak w poprzednio obowiązujących aktach z zakresu prawa karnego skarbowego było złożenie w terminie określonym przez organ powołany do orzekania uszczuplonej należności państwowej, a gdy występki skarbowe nie polegały na uszczupleniu tej należności – równowartości przedmiotu występku skarbowego, o ile podlegał on przedkowi. Zawiadomienie o popełnieniu występku skarbowego mogło zostać złożone na piśmie lub ustnie do protokołu (art. 24 § 2). Sprawca zawiadamiający o popełnieniu występku skarbowego nie uzyskiwał prawa do bezkarności, jeżeli zawiadomienie o jego popełnieniu zostało złożone w czasie, kiedy organ powołany do ścigania miał już konkretną wiadomość o tym występkach skarbowych, jak również, jeżeli zostało złożone w czasie dokonywania u sprawcy kontroli lub rewizji (art. 24 § 3 pkt 1). Przesłanką negatywną skorzystania z instytucji czynnego żalu była instytucja prowokacji (art. 24 § 3 pkt 2).

Ustawa karna skarbową z 1971 r. przewidywała instytucję czynnego żalu w art. 7. Nowością wprowadzoną przez ten akt prawny było to, że czynny żal znajdował zastosowanie także do wykroczeń skarbowych (art. 7 w zw. z art. 36). Zgodnie z UKS z 1971 r. nie podlegał karze sprawca przestępstwa skarbowe-

go lub wykroczenia skarbowego, który zawiadomił o jego popełnieniu organ powołany do ścigania i ujawnił osoby współdziałające w popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Jeżeli sprawca dokonał przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym uszczuplenia należności państwowej, warunkiem skorzystania z czynnego żalu było złożenie tej należności w terminie określonym przez organ uprawniony do prowadzenia dochodzenia. W przypadku przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, które nie polegało na uszczupleniu należności państwowej, warunkiem skorzystania z czynnego żalu było złożenie przedmiotu podlegającego przypadkowi lub równowartości tego przedmiotu. Zawiadomienie o popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego nie było skuteczne, jeżeli zostało złożone w czasie, kiedy organ powołany do ścigania miał już wiadomość o nim i okolicznościach jego popełnienia, albo jeżeli zostało złożone w czasie dokonywania u sprawcy przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego kontroli lub przeszukania (art. 7 § 2 pkt 1). Przesłanką negatywną czynnego żalu pozostawała prowokacja – art. 7 § 2 pkt 2 (Z. *Siwik*, *Systematyczny*, s. 123–135).

Kodeks karny skarbowy odmiennie określa czynny żal. Na wstępie należy zaznaczyć, że ustawodawca traktuje czynny żal jako instytucję zaniechania ukarania sprawcy obok dobrowolnego poddania się odpowiedzialności i odstąpienia od wymierzenia kary lub środka karnego (Rozdział II „Instytucje zaniechania ukarania sprawcy”). W KKS czynny żal jako instytucja zaniechania ukarania sprawcy został uregulowany w art. 16. Szczególną odmianą czynnego żalu z art. 16 KKS jest tzw. czynny żal w postaci korekty deklaracji podatkowej z art. 16a KKS.

Od czynnego żalu z art. 16 i 16a KKS jako instytucji zaniechania ukarania sprawcy odróżnić należy przypadki czynnego żalu recypowane z KK na podstawie klauzul odsyłających przewidzianych w KKS. Kodeks karny skarbowy recypuje z KK dwie klauzule czynnego żalu: czynny żal przy usiłowaniu dokonania przestępstwa skarbowego z art. 15 § 1 KK w zw. z art. 21 § 3 KKS oraz czynny żal współdziałającego z art. 23 § 1 KK w zw. z art. 20 § 2 KKS (S. *Kowalski*, O. *Włodkowski*, *Kodeks*, s. 49). Obie klauzule znajdują zastosowanie tylko do przestępstw skarbowych.

Czynny żal jako instytucja zaniechania ukarania sprawcy nie ma swojego odpowiedzialnika ani w materialnym prawie karnym powszechnym, ani w materialnym prawie wykroczeń.

Czynnym żalem jest ujawnienie przez sprawcę popełnionego przez niego przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego połączone z obowiązkiem uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej, jeżeli sprawca popełniając przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe dopuścił się uszczuplenia tej należności. U podstaw czynnego żalu leży przede wszystkim wzgląd na ochronę interesów finansowych Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Unii Europejskiej. Państwo rezygnuje z ukarania sprawcy, gdy ma pewność, że uszczuplona należność zostanie wyrównana. Jeśli brak