

Rozdział 1. Kształtowanie się reżimu odpowiedzialności karnej skarbowej

§ 1. Uwagi ogólne

Wskazanie optymalnego typu odpowiedzialności za czyny karne skarbowe musi poprzedzone być ustaleniami, czy właściwa dla tej dziedziny prawa odpowiedzialność karna była przewidziana przez ustawodawcę od samego początku kształtowania się odpowiedzialności za czyny karne skarbowe. W tym rozdziale konieczne jest także przybliżenie dotychczas wysuwanych argumentów opowiadających się za potrzebą kryminalizacji tego rodzaju czynów, co pozwoli na stwierdzenie, czy powody przemawiające za reakcją karną są nadal aktualne i na tyle doniosłe, że uzasadniają wybór sankcji represyjnej. Przytoczenie racji kryminalno-politycznych towarzyszących wykształceniu się prawa karnego skarbowego, które z założenia uzasadniają istnienie tej swoistej dziedziny prawa wydaje się konieczne z punktu widzenia oceny przyjętego reżimu odpowiedzialności.

W tym celu niezbędne jest przeprowadzenie analizy historyczno-prawnej sprowadzającej się do zbadania polskiego ustawodawstwa obowiązującego przed wejściem w życie KKS.

§ 2. Początki polskiego prawa karnego skarbowego

Przepisy karne chroniące normy finansowe pierwotnie umieszczone były w poszczególnych ustawach skarbowych i podatkowych, stąd też przypisywano im charakter przepisów karno-administracyjnych. Pierwsza polska ustawa karna skarbową została uchwalona 2.8.1926 r. (Dz.U. Nr 105, poz. 609)¹. Na mocy art. 239 KSU26 wszystkie ustawy byłych państw rozbio-

¹ Weszła w życie 1.1.1927 r.

rowych straciły moc obowiązującą w przedmiocie unormowanym tą ustawą². Od połowy XIX w. zaczyna się więc kształtowanie prawa karnego skarbowego³. Na okres ten przypada koniec tzw. II inflacji (trwała od 1925 r.), której towarzyszył m.in. napływ zagranicznego kapitału do Polski oraz wzrost produkcji przemysłowej i inwestycji⁴. Nie można zatem stwierdzić, że za wprowadzeniem ustawodawstwa karnoskarbowego przemawiała niekorzystna sytuacja gospodarcza w kraju.

Już w pracach Komisji Kodyfikacyjnej nad projektem ustawy karnej skarbowej z 1925 r. pojawiły się głosy opowiadające się za potrzebą wyodrębnienia prawa karnego skarbowego. Nie był to jednak pogląd jedyny, albowiem część Komisji była zdania, że przestępstwa skarbowe są zwykłymi przestępstwami dokonywanymi w celu wzbogacenia się i nie ma potrzeby tworzenia dla tych naruszeń innych podstaw odpowiedzialności, aniżeli ustawa karna⁵. Podczas prac nad pierwszą polską ustawą karną funkcjonowały zatem dwa podejścia do kwestii przestępstw skarbowych. Jedni uważali, że przestępstwa skarbowe nie są niczym innym jak zwykłymi przestępstwami, dokonanymi w celu wzbogacenia się i dlatego też nie widzieli oni potrzeby tworzenia dla tych przestępstw odrębnych norm, inni zaś nie dopatrywali się w przestępstwach skarbowych zwykłego oszustwa, lecz uważali je za przestępstwa osobnego rodzaju⁶.

Ostatecznie projekt rządowy ustawy karnej skarbowej z 1925 r. doprowadził do wyodrębnienia się prawa karnego skarbowego. W uzasadnieniu projektu podkreślono jednak, że ostatecznie ustawa nie opowiadając się w pełni za żadnym z tych stanowisk, lecz wybierając drogę pośrednią, wydzielając przestępstwa skarbowe, pozostaje przy zasadach prawa karnego powszechnego, wprowadzając jedynie pewne od nich odrębności⁷. Te odrębności oraz

² W okresie zaborów do przepisów obowiązujących na ziemiach polskich należały: 1) austriacka ustawa karna skarbową z 11.7.1835 r. (Zbiór ustaw, t. 63, Nr 112). Ustawa ta nie recypowała przepisów z powszechnego prawa karnego, albowiem w sposób samodzielny regulowała kwestie materialno-prawne i procesowe; 2) postanowienia skarbowo-karne ustaw rosyjskich zawartych w tomach V i VI Zbioru Praw rosyjskich; 3) niemiecka ustawa z 26.7.1897 r. o postępowaniu karnym administracyjnym w sprawach celnych i podatków pośrednich.

³ Na lata 20. XX w. przypada także wprowadzenie reglamentacji dewizowej i początek polskiego ustawodawstwa dewizowego. Przepisy te nie były jednak włączone do ustawy karnej skarbowej, lecz miały charakter przestępstw pospolitych, uregulowanych w przepisach karnych dodatkowych.

⁴ Z. Karpiński, *Ustroje pieniężne w Polsce od 1917*, s. 168–181.

⁵ Z. Siwik, *Podstawy prawa karnego skarbowego*, 1979, s. 9.

⁶ J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, s. 9–11.

⁷ *Ibidem*, s. 10.

konieczność odrębnej regulacji uzasadniano zaś szczególnym przedmiotem ochrony. Jak czytamy bowiem w doktrynie: „Ze względu na swój przedmiot i swą przedmiotową rozciągłość, oraz na swój stosunek do innych praw karnych, prawo karne skarbowe wedle wyraźnego postanowienia ustawy (art. 1) ma za swój przedmiot stosunki prawne konkretne i szczegółowo oraz wyczerpująco wyliczone i dlatego z tego punktu widzenia należy to prawo do kategorii praw szczególnych czyli indywidualnych (...)”⁸. Mimo wszystko w doktrynie przeważało stanowisko, że w swych podstawowych założeniach, prawo karne skarbowe jest częścią ustawodawstwa karnego i winno być podporządkowane jego wiodącym zasadom⁹.

Jednak zgodnie z wytycznymi projektu, w ustawie dało się zauważyć odrębność prawa karnego skarbowego od prawa karnego powszechnego. KSU26 zawierała bowiem klauzulę dotyczącą stosunku prawa karnego skarbowego do prawa karnego powszechnego. Artykuł 2 stanowił, że: „Zawarte w powszechnych ustawach karnych przepisy prawa karnego materialnego mają o tyle zastosowanie do przestępstw karnych według niniejszej ustawy, o ile ta nie stanowi inaczej”. Zapoczątkowano w ten sposób posiłkowe stosowanie ogólnych przepisów prawa karnego powszechnego w stosunku do prawa karnego skarbowego¹⁰. W ustawie używano jednak ogólnego zwrotu „przestępstwo”, bez dookreślenia „skarbowe”, stanowiąc, że według jej przepisów „ulegają ukaraniu przestępstwa polegające na naruszeniu przepisów w przedmiocie” określonych następnie opłat, monopoli państwowych, podatków i obrotu towarowego (art. 1 KSU26).

W związku z licznymi nowelizacjami tej ustawy oraz zmieniającymi się warunkami ustroju gospodarczego stosunkowo w niedługim czasie pojawiła się potrzeba uchwalenia nowej ustawy karnej skarbowej. W piśmiennictwie reprezentowano wówczas następujący pogląd: „Ciągłe narastanie nowel, utrudniające orjentację w całokształcie ustawy z jednej strony, a z drugiej strony potrzeba poczynienia kilku zasadniczych zmian w samej ustawie, spowodowały ogłoszenie nowej ustawy karnej skarbowej z dnia 18 marca 1932 r.”¹¹. W uzasadnieniu do projektu ustawy podkreślano zaś, że za potrzebą nowelizacji przemawiały liczne zmiany społeczno-gospodarcze, jakie zaszły od mo-

⁸ L. Hartman, System prawa karnego skarbowego materialnego i formalnego, s. 5.

⁹ S. Śliwiński, Ustawa karna skarbowa z komentarzem, s. 13; L. Hartman, System prawa karnego skarbowego materialnego i formalnego, s. 7–12.

¹⁰ Do 1.9.1932 r. powszechne ustawy karne to ustawy byłych państw zaborczych, tj. Kodeks karny austriacki z 1852 r., niemiecki z 1871 r., rosyjski z 1903 r.

¹¹ L. Lemkin, Ustawa karna skarbowa z dnia 18 marca 1932 roku, s. 9.

mentu uchwalenia poprzedniej ustawy, problemy w wykładni obowiązujących przepisów i pojawiające się na tym tle wątpliwości interpretacyjne przepisów i wreszcie zbyt łagodny wymiar kary¹².

Projekt rządowy ustawy karnej skarbowej został wniesiony do Sejmu w dniu 5.12.1931 r. (Druk sejmowy Nr 415). Ustawa karna skarbowa z 18.3.1932 r. (Dz.U. R.P. Nr 34, poz. 355) weszła w życie 1.5.1932 r. Głównym celem projektu było zbliżenie prawa karnego skarbowego do powszechnego prawa karnego. Ustawa zawierała jedynie przepisy charakterystyczne dla prawa karnego skarbowego, w pozostałym zakresie zaś odsyłała do norm prawa karnego powszechnego, wyznaczając przepisom ogólnym powszechnego prawa karnego rolę uzupełniającą (art. 2), zaś w zakresie unormowań proceduralnych odsyłała do Kodeksu postępowania karnego (art. 136 KPK28)¹³. Podobnie, jak KSU26, ustawa ta ograniczała się do wydzielenia przestępstw skarbowych jako pewnej grupy zachowań przestępnych skierowanych przeciwko interesom fiskalnym państwa, z poddaniem ich odpowiedzialności według zasad prawa karnego, z określonymi tylko od owych zasad odstępstwami (przewidywanymi w tychże ustawach)¹⁴. Założeniem ustawodawcy było zatem oparcie prawa karnego skarbowego na przepisach prawa karnego powszechnego¹⁵.

W ustawie tej wprowadzono po raz pierwszy definicję przestępstwa, zgodnie z którą był to czyn skierowany na szkodę Skarbu Państwa¹⁶. Podobnie, jak KK32, KSU32 nie zawierała materialnej definicji przestępstwa. Również w doktrynie materialna strona czynów karnych skarbowych nie była przedmiotem zainteresowania, które sprowadzały się jedynie do eksponowania formalnej definicji przestępstwa skarbowego¹⁷. W doktrynie spotkać można było nawet stanowisko, że „wszelkie względy moralne, względy na szkodliwość danego czynu dla Skarbu Państwa czy też dla jakichś interesów są bez znaczenia”¹⁸. To zainteresowanie wyłącznie stroną formalną przestępstwa nie dotyczyło *R. Lemkina*, który zwracał uwagę na potrzebę potępienia społecznego dla tego rodzaju czynów, albowiem uszczuplenie dochodów skarbowych jego

¹² Uzasadnienie projektu rządowego, Sejm RP, Okres III, Warszawa 1931, Druk Nr 415.

¹³ *V. Konarska-Wrzošek*, Kodeks karny a Kodeks karny skarbowy – zbieżności i różnice, s. 170.

¹⁴ *J. Sobczak*, Kodeks karny skarbowy. Wprowadzenie, s. 10.

¹⁵ *Z. Siwik*, Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej, s. 2.

¹⁶ *R.A. Leżański, A. Kotwicz-Zgórski*, Ustawa karna skarbowa z dnia 18 marca 1932 roku, s. 2.

¹⁷ *L. Hartman*, System prawa karnego skarbowego, s. 13–10; *J. Podczaski, S. Śliwiński*, Ustawa karna skarbowa, s. 11–12.

¹⁸ *A. Laniewski, K. Sobolewski*, Prawo karne skarbowe, s. 11.

zdaniem mogło naruszyć równowagę budżetową i spowodować konieczność uzupełnienia dochodów państwa dodatkowymi świadczeniami ze strony obywateli¹⁹.

W okresie obowiązywania ustawy, niewielka jej represyjność była mocno krytykowana²⁰, głównie z uwagi na panujący wówczas światowy kryzys gospodarczy i wojnę celną z Niemcami. W szczególności wskazywano na brak odpowiedniej sankcji w przypadku przestępstw celnych, które zagrożone były wyłącznie karą grzywny. Zdaniem większości doktryny czyny godzące w politykę gospodarczą państwa powinny być surowiej karane, m.in. głoszone były postulaty wprowadzenia kary więzienia za przemyt²¹. Nowa sytuacja ekonomiczna Polski doprowadziła także do spadku obiegu pieniężnego, pogorszenia się sytuacji walutowej i odpływu dewiz i złota. Zjawiskom tym nie towarzyszyło także wprowadzenie żadnych ograniczeń dewizowych. W literaturze tak opisywano ten problem: „Gdyby rząd zdecydował się wzorem innych państw na wprowadzenie ograniczeń dewizowych, zmniejszyłoby to w znacznym stopniu płatności dewizowe kraju wobec zagranicy, a tym samym pozwoliłoby na zmniejszenie deficytowego dumpingowego eksportu, który finansowany był kosztem utrzymywania wysokich cen wewnętrznych i dopłat ze Skarbu Państwa”²².

W tym czasie w prawie karnym skarbowym zaczęto dopatrywać się jednej z gałęzi prawa karnego administracyjnego. Co więcej, w art. 220 § 2 KSU32, ustawodawca zaliczał przestępstwa skarbowe do grupy przestępstw karno-administracyjnych, albowiem w kwestiach nieuregulowanych przez przepisy formalne KSU32, odsyłał do przepisów karno-administracyjnych zawartych w KPK28²³. W doktrynie pojawił się także pogląd, zgodnie z którym w tym działaniu skierowanym bezpośrednio przeciwko dochodom państwowym można dopatrzeć się także pośredniego oddziaływania na sferę majątkową poszczególnych obywateli. Stanowisko to uzasadniano następująco: „Dochody skarbowe są bowiem do pewnego stopnia zryczałtowane i stanowią

¹⁹ R. Lemkin, Ustawa karna skarbową z dnia 18 marca 1932 roku, s. 11–13.

²⁰ *Ibidem*, s. 30 i n.

²¹ Z. Radzikowska, Założenia systemu wymiaru kary, s. 22.

²² Z. Landau, J. Tomaszewski, Zarys historii gospodarczej Polski, s. 202, 232 za: Z. Radzikowska, Założenia systemu wymiaru kary, s. 22.

²³ „Art. 220 § 2. Przepisy kodeksu postępowania karnego co do postępowania w sprawach karno-administracyjnych mają odpowiednie zastosowanie”. Dot. rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 19.3.1928 r. w brzmieniu obwieszczenia Ministra Sprawiedliwości z 30.9.1932 r. (Dz.U. R.P. Nr 83, poz. 725) – Kodeks postępowania karnego.

w obrębie ogólnego budżetu państwowego wielkość w pewnej mierze ustabilizowaną. Znaczniejsze więc uszczuplenie dochodów skarbowych może naruszać równowagę budżetową i może spowodować konieczność uzupełnienia dochodów państwa dodatkowymi świadczeniami ze strony obywateli. Ponadto niektóre przestępstwa karne skarbowe, np. przemytnictwo, wprowadzają dezorganizację do życia gospodarczego w danym państwie, niszcząc te gałęzie przemysłu, które są chronione przez ustawodawstwo celne; zniszczona zaś gałąź przemysłu – to zniszczony warsztat pracy i bezrobocie”²⁴. Powyższe argumenty zdaniem R. Lemkina przemawiały za koniecznością zmiany ustawodawstwa i modelu odpowiedzialności – z karno-administracyjnej – na odpowiedzialność *stricte* karną²⁵.

Zmiany w regulacji prawa karnego skarbowego przyniósł dekret Prezydenta Rzeczypospolitej z 3.11.1936 r. – Prawo karne skarbowe (Dz.U. R.P. Nr 84, poz. 581)²⁶. Założeniem dekretu było: „wprowadzenie zmian polegających na wyraźnym i bezpośrednim odwołaniu się do przepisów części ogólnej d.k.k. z 1932 r., na rozbudowaniu przepisów części ogólnej prawa karnego skarbowego (m.in. wyraźnie wprowadzono niektóre kary dodatkowe, możliwość zaliczenia na poczet kary grzywny okresu tymczasowego aresztowania, środki zabezpieczające, możliwość orzeczenia przepadku rzeczy tytułem środka zabezpieczającego, recydywę specjalną), na istotnym dostosowaniu przepisów szczególnych do ówczesnego stanu przepisów w dziedzinie skarbowości (nie tylko rozszerzenie zakresu penalizacji, ale także liczne przepisy blankietowe) oraz na uzgodnieniu przepisów postępowania karnego skarbowego z przepisami d.k.p.k. z 1928 r.”²⁷. Zasadniczym celem tej nowelizacji było zatem bezpośrednie i wyraźne odwołanie się do przepisów części ogólnej KK32 (art. 2 dekretu stanowił, że przepisy KK32 stosuje się odpowiednio do występków skarbowych²⁸, zaś art. 36 wprowadzał tożsamą regulację w zakresie wykroczeń

²⁴ R. Lemkin, Ustawa karna skarbowa z dnia 18 marca 1932 roku, s. 12.

²⁵ R. Lemkin wskazywał jednak, że „dwie przesłanki konieczne są dla właściwego umiejscowienia przestępstwa karnego skarbowego na płaszczyźnie kryminalnej: przesłanka formalna, polegająca na wzmoczeniu sankcji, i przesłanka merytoryczna, polegająca na subiektywizacji prawa karnego skarbowego w myśl ogólnych wskazań nauki, z dostosowaniem jednak poszczególnych postaci winy do specyficznego przedmiotu, bowiem sprawiedliwość karząca winna być zarówno silna, jak i sprawiedliwa”. Zob. R. Lemkin, Ustawa karna skarbowa z dnia 18 marca 1932 roku, s. 13.

²⁶ Prawo karne skarbowe. Przepisy związkowe.

²⁷ Z. Siwik, Podstawy prawa karnego skarbowego, 1979, s. 11.

²⁸ Artykuł 2 dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z 3.11.1936 r.: „Przepisy art. 1–3, 14–30, 39–41, 44 lit. a), b), d), 45, 46, 47 § 2, 49, 52–55, 58, 69–84, 90 § 2 kodeksu karnego stosuje się

skarbowych²⁹) oraz dostosowanie przepisów postępowania karnego skarbowego z przepisami KPK28. W zakresie zaś części szczególnej, rozszerzono zakres penalizacji, wprowadzając nowe czyny karne skarbowe, związane z podatkami bezpośrednimi, daninami komunalnymi i opłatami stemplowymi³⁰.

Co istotne, w okresie obowiązywania dekretu *A. Mogilnicki* wskazywał na tzw. dwutorowość represji karnej przy czynach „zwykłych” i skarbowych, twierdząc, że są to „dwie rzeczy zupełnie różne”³¹. Odrębność prawa karnego skarbowego od prawa karnego powszechnego *A. Mogilnicki* uzasadniał tym, że „poczucie prawne społeczeństwa (...) nie godzi się jakoś z tym, iżby człowiek, który w drodze nielegalnej dąży do zmniejszenia przypadających nań ciężarów publicznych miał być takim samym zbrodniarzem jak ten, kto przez czyny przestępne dąży do wzbogacenia się bezpośrednią krzywdą współobywateli”³². Zdaniem *A. Mogilnickiego* przestępstwo skarbowe było czymś odmiennym od przestępstwa powszechnego, właśnie z uwagi na fakt, że jego znamiona określone były w przepisach *lex specialis* wobec przepisów części szczególnej KK32³³. Faktem jest jednak, że ustawodawca czynom określonym w ustawie karnej skarbowej nie odbierał cech przestępstwa w rozumieniu norm KK32. Ustawa karna skarbowa opierała się na regulacjach KK32 w zakresie pojęcia czynu zabronionego oraz struktury przestępstwa³⁴. Wspólne dla obu regulacji – a więc dla przestępstw skarbowych oraz czynów zabronionych przez KK32 – były normy KK32 dotyczące zasad odpowiedzialności. W tym okresie dało

odpowiednio do występków skarbowych. Przez wyrażenie sąd należy rozumieć właściwą władzę karzącą”.

²⁹ Artykuł 36 dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z 3.11.1936 r.: „Przepisy art. 1–3, 14–17, 19, 26, 27, 40 § 2, 54, 55 kodeksu karnego oraz art. 6, 7, 15 § 2 i 3, 16 § 1, 18, 25 § 2, 27, 29 § 2 i 3 niniejszego prawa stosuje się odpowiednio do wykroczeń skarbowych. Przez wyrażenie sąd należy rozumieć właściwą władzę karzącą”.

³⁰ Dekret w przeciwieństwie do poprzednich regulacji przewidywał istnienie „występku skarbowego” i „wykroczenia skarbowego”. Występkiem skarbowym był czyn zagrożony karą więzienia, karą aresztu lub grzywny. Do występków skarbowych dekret zaliczał: występki polegające na uszczupleniu dochodów skarbowych i występki polegające na naruszeniu przepisów o obrocie towarowym. Wykroczeniem skarbowym był zaś „czyn zagrożony karą pieniężną porządkową i polegający na naruszeniu przepisów w zakresie określonym w art. 1” (art. 35 dekretu). Jednakże do obu rodzajów tych czynów odpowiednie zastosowanie miały enumeratywnie wymienione przepisy KK32.

³¹ *A. Mogilnicki*, Dwutorowość represji karnej, s. 342.

³² *Ibidem*, s. 337.

³³ *Ibidem*.

³⁴ Uchw. SN z 4.4.2005 r., I KZP 7/05, OSNKW 2005, Nr 5, poz. 44.

się także odnotować postulaty „przystosowania” prawa karnego skarbowego do ogólnych zasad ustawodawstwa karnego³⁵.

W porównaniu do wcześniejszych ustaw karnych skarbowych (KSU26, KSU32), w PKS36 można było zauważyć zwiększenie represyjności³⁶. Tytułem przykładu warto przytoczyć następujący fragment: „(...) w związku z zarysowującą się ewolucją zadań gospodarczych współczesnego państwa należy podkreślić z całym naciskiem, że treść tych interesów (zawarowanych przez ustawy skarbowe) daleko wybiega poza pojęcie interesu skarbowego. Celem działalności współczesnego państwa na odcinku gospodarczym nie jest jedynie osiągnięcie dochodów fiskalnych. Uwaga państwa zwrócona jest obecnie również w kierunku ochrony całokształtu interesów gospodarczych (...). Dlatego też zjawia się w pks. z 1936 r. pojęcie występku skarbowego dokonanego na szkodę Państwa Polskiego (w u.k.s. na szkodę Skarbu Państwa) (...). Ta zmiana zakresu i treści przestępstwa skarbowego odbić się musiała zarówno na stosunku jednostki do tego przestępstwa, jak i na sposobie traktowania go przez Państwo. Dopóki prawo karne skarbowe miało na celu tylko ochronę interesów fiskusa, przestępstwo skarbowe w opinii powszechnej nie zawsze spotykało się z należytyym potępieniem”³⁷. Na uwagę zasługuje fakt, że postulaty zaostrzenia odpowiedzialności karnej, w tym okresie, występowały również na gruncie prawa karnego powszechnego³⁸.

Warto jednak zauważyć, że już w tym okresie, podkreślano inne cele sankcji prawa karnego powszechnego, której przypisywano represyjny charakter oraz sankcji karnej skarbowej, która tak represyjna miała już nie być. *R. Lemkin* opisuje to w następujący sposób: „W dziedzinie karnej w ogólności, a w dziedzinie skarbowej w szczególności nie można represji uważać za jedyny środek

³⁵ *W. Blutstein, W. Goettel*, Prawo karne skarbowe, s. 10.

³⁶ Tendencja do zaostrzenia polityki karania miała swoje odbicie w przepisach dewizowych, w 1936 r. bowiem wydany został dekret dewizowy – dekret Prezydenta RP z 26.4.1936 r. (Dz.U. Nr 32, poz. 249). Jego założeniem było zahamowanie narastającego odpływu złota i dewiz z Polski za granicę. „Obsługa kosztownych długów zagranicznych, tolerowanie nieskrępowanej i masowej ucieczki od złotego do walut obcych stały się czynnikami pozbawiającymi organizm gospodarczy Polski środków obrotowych i pogłębiających depresję. Z początkiem 1936 r. stało się oczywiste, że system ten nie będzie mógł być dalej utrzymany. Postępował gwałtowny spadek rezerw złota w Banku Polskim i masowa ucieczka od złotego. W okresie najpoważniejszego odpływu kapitałów, tj. w kwietniu 1936 r., Bank stracił w ciągu jednego tylko miesiąca 57 mln w złocie i dewizach. Stało się to bezpośrednio przyczyną wydania dekretu dewizowego”, cyt. z: *Z. Radzikowska*, Założenia systemu wymiaru kary, s. 24. W przypadku naruszenia przepisów dewizowych groziła nawet kara więzienia do 5 lat.

³⁷ *R. Lemkin*, Prawo karne skarbowe, s. XV–XVI.

³⁸ *H. Zahorski*, Uwagi nad dyskusją o polityce karnej, s. 654 i n.

wychowujący społeczeństwo”³⁹. Wskazuje to także na unaocznienie pewnych odmienności prawa karnego skarbowego od prawa karnego powszechnego, będącymi zarazem istotnymi wskazówkami polityki karania przestępstw i wykroczeń skarbowych. Pomimo, iż celem dekretu było zapewnienie ochrony normom prawa finansowego, w dalszym ciągu przeważało przekonanie, że prawo karne skarbowe jest częścią ustawodawstwa karnego⁴⁰. Co więcej przedstawiciele doktryny uzasadniali konieczność istnienia specjalnego aparatu wykrywającego przestępstwa skarbowe oraz konieczność surowej represji karnej⁴¹.

Cechą wspólną ustaw skarbowych z 1926 r., 1932 r. i 1936 r. było penalizowanie czynów polegających na naruszeniu przepisów w zakresie ceł i obrotu towarowego z zagranicą oraz tzw. akcyz, czyli podatków pośrednich. Ustawodawstwo to nie miało zatem charakteru zupełnego, nie obejmowało zatem przestępstw podatkowych, przestępstw dewizowych i dotyczących opłat stemplowych. Do przestępstw tych zastosowanie miały przepisy prawa karnego powszechnego. W odrębnym akcie prawnym, tj. w Ordynacji podatkowej⁴² znajdowały się przepisy materialno-procesowe prawa karnego skarbowego, dotyczące naruszeń przepisów o podatkach bezpośrednich⁴³. Kolejnym kierunkiem, jaki daje się zauważyć na gruncie tych nowelizacji jest stopniowe zaostrzenie sankcji karnych skarbowych, tj. KSU26 przewidywała karę więzienia w trzech wypadkach, tak na gruncie KSU32 przewidziana była już częściiej, aż w końcu w PKS36 występowała bardzo często⁴⁴.

³⁹ R. Lemkin, *Prawo karne skarbowe*, s. 20.

⁴⁰ A. Laniewski, K. Sobolewski, *Prawo karne skarbowe*, s. 9–25; W. Blutstein, W. Goettel, *Prawo karne skarbowe*, s. 9 i 18; S. Śliwiński, *Prawo karne materialne*, s. 90 i 584.

⁴¹ W. Blutstein, W. Goettel, *Prawo karne skarbowe*, s. 10.

⁴² Ustawa z 15.3.1934 r., Dz.U. R.P. Nr 39, poz. 346 ze zm.

⁴³ Przepisy o ściganiu przestępstw w zakresie opłaty skarbowej zawierała ustawa z 1.7.1926 r. o opłatach stemplowych (Dz.U. R.P. Nr 98, poz. 570). W 1934 r. na mocy Ordynacji podatkowej (Dz.U. Nr 39, poz. 346) skodyfikowano przepisy o odpowiedzialności karnej w zakresie podatków bezpośrednich.

⁴⁴ Z. Siwik, *Podstawy prawa karnego skarbowego*, 1983, s. 12; *tenże*, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej*, s. 3–4.

§ 3. Rozwój prawa karnego skarbowego w Polsce Ludowej

W następnym okresie, dopiero w Polsce Ludowej pojawiła się potrzeba reformowania prawa karnego skarbowego. Reforma ta przejawiała się wprowadzeniem dekretu z 11.4.1947 r. (Dz.U. Nr 32, poz. 140), który wszedł w życie 1.6.1947 r.⁴⁵. W okresie tym wskazywało się, że czym innym jest przestępstwo w rozumieniu KK32, a czym innym przestępstwo skarbowe. Postanowienie składu siedmiu sędziów Izby Karnej Sądu Najwyższego z 17.12.1953 r.⁴⁶ stanowiło, iż „Istnieje zasadnicza różnica pomiędzy przestępstwami w rozumieniu kodeksu karnego, a przestępstwami skarbowymi określonymi w Prawie karnym skarbowym. Pierwsze podlegają zasadom odpowiedzialności określonym w części ogólnej kodeksu karnego z 1932 r., drugie rodzą odpowiedzialność na zasadach określonych w części ogólnej Prawa Karnego Skarbowego”.

Dekretem dokonano po raz pierwszy unifikacji przepisów dotyczących przestępstw podatkowych, włączając także przepisy z zakresu opłat skarbowych. Ta unifikacja polegała na umieszczeniu w jednym akcie zarówno przepisów materialnych i procesowych z dawnego PKS36 oraz przepisów szczegółowych o przestępstwach podatkowych zawartych poprzednio w Ordynacji podatkowej z 1934 r.⁴⁷. Artykuły 3 i 40 wskazywały konkretne przepisy KK32, które zgodnie z postanowieniami dekretu należało stosować odpowiednio. Podobnie, przepisy części procesowej nakazywały odpowiednie stosowanie przepisów KPK28.

Dekret obejmował prawie wszystkie typy zachowań nagannych, godzące w interesy finansowe państwa lub jednostek terytorialnych z tytułu naruszenia przepisów z zakresu ceł, monopolów państwa, produkcji i obrotu towarami podlegającymi specjalnemu nadzorowi podatkowemu, obrotu papierami premiovymi, podatków pobieranych na rzecz Skarbu Państwa oraz danin ko-

⁴⁵ Dekret uzupełniony został rozporządzeniem Ministra Skarbu, Sprawiedliwości, Administracji Publicznej, Ziem Odzyskanych, Obrony Narodowej i Bezpieczeństwa Publicznego z 14.8.1948 r. (Dz.U. Nr 42, poz. 307), które zawierało przepisy wykonawcze do prawa karnego skarbowego.

⁴⁶ K. O. I/53/III, PiP 1954, Nr 2, s. 376–379.

⁴⁷ Ustawa utrzymywała podział przestępstw skarbowych na występki i wykroczenia, przyjmując jako kryterium podziału: zagrożenie karami zasadniczymi więzienia, aresztu lub grzywny przy występkach skarbowych oraz karą pieniężną porządkową przy wykroczeniach. Dekret nie zawierał definicji przestępstwa skarbowego, lecz wskazywał przepisy, których naruszenie stanowić miało przestępstwo skarbowe.

munalnych⁴⁸. To rozszerzenie zakresu ochrony było następstwem wydanych wcześniej dekretów o zobowiązaniach podatkowych i o postępowaniu podatkowym dotyczącym zarówno zobowiązań na rzecz Skarbu Państwa, jak i na rzecz związku samorządu terytorialnego⁴⁹. Ustawa ta nie dotyczyła zaś przestępstw dewizowych, które były uregulowane w osobnym akcie prawnym⁵⁰.

Dekret z 1947 r. obowiązywał do 1960 r. Po 13 latach obowiązywania dekretu uchwalono ustawę karną skarbową z 13.4.1960 r. (Dz.U. Nr 21, poz. 123), która weszła w życie 30.6.1960 r. Powodem reformy prawa karnego skarbowego była rozbudowa systemu podatkowego i systemu rozliczeń przedsiębiorstw państwowych z budżetem Państwa, które nie były uwzględniane w dotychczasowych przepisach prawa karnego skarbowego. W literaturze spotkać można także pogląd, że w okresie tym praktyka stosowania przepisów prawa karnego skarbowego spotkała się z dużym kryzysem, co w konsekwencji doprowadziło do tego, że tylko sprawy o poważniejsze przestępstwa dewizowe trafiały do sądów, natomiast sprawy o mniejszym stopniu społecznej szkodliwości były nagminnie umarzane już na etapie postępowania przygotowawczego⁵¹. Powodem takiego stanu rzeczy była również nieskuteczność przepisów karnych skarbowych, a co za tym idzie, sankcji prawa karnego skarbowego wobec nasilającej się wówczas przestępczości skarbowej, która nabierała cech walki klasowej⁵². Wzrosła liczba nadużyć podatkowych i celnych, co również unaoczniało konieczność zaostrzenia sankcji. W okresie tym bowiem po-

⁴⁸ Przedmiotem regulacji tej ustawy karnej były naruszenia przepisów w zakresie opłat celnych, monopoli, akcyz i loterii, ponadto pozostałe podatki państwowe, daniny komunalne oraz opłaty skarbowe.

⁴⁹ W. Wójtowicz, *Pojęcie przestępstwa skarbowego*, s. 274.

⁵⁰ W dekrete brak było przepisów mających zastosowanie do naruszeń dyscypliny finansowej popełnionych przez podmioty gospodarki uspołecznionej. W związku z powyższym przepisy dekretu miały zastosowanie wyłącznie do naruszeń dyscypliny w rozliczeniach z budżetem ze strony gospodarki nieuspołecznionej i osoby fizyczne. Zob. A. Bieniek-Kosikowska, C. Kosikowski, *Prawo karne skarbowe czy prawo karne finansowe*, s. 1586.

⁵¹ Z. Siwik, *Podstawy prawa karnego skarbowego*, 1979, s. 15.

⁵² W literaturze sugerowano, że „Dysproporcja między społecznym niebezpieczeństwem przestępczości skarbowej dla interesu finansowego Państwa a ustanowionymi w p.k.s. z 1947 r. karami wyglądała szczególnie jaskrawo w porównaniu z bardzo surowymi sankcjami ustalonymi w latach 1958–1959 w zakresie wzmoczonej ochrony mienia społecznego. A przecież skutki społeczne przestępstw skarbowych dla gospodarki państwowej są w zasadzie podobne. Postulat przeciwważenia tendencji do liberalnego karania sprawców przestępstw skarbowych wiązał się z koniecznością zaostrzenia środków i metod zwalczania tej przestępczości”. Zob. Z. Siwik, *Podstawy prawa karnego skarbowego*, 1979, s. 15.

jawiała się potrzeba zaostrenia sankcji wobec sprawców przestępstw skarbowych, których skutki dotykały gospodarke państwową. W prawie karnym skarbowym upatrywano także środka hamowania i kontroli nadprodukcji sektora prywatnego⁵³.

Pomimo, iż ustawa cechowała się znacznie rozbudowanymi przepisami o charakterze ogólnym, recypowała wiele przepisów prawa karnego powszechnego (art. 3 i 38 KSU60), w przeciwieństwie do unormowań proceduralnych, które cechowały się dużą autonomicznością⁵⁴. W doktrynie nadal przeważało stanowisko, że prawo karne skarbowe jest częścią prawa karnego powszechnego⁵⁵.

Co prawda ustawa nie zawierała materialnej definicji przestępstwa⁵⁶, to doktryna używała go w odniesieniu do instytucji umorzenia postępowania⁵⁷. Zgodnie bowiem z ustawą, zastosowanie miał tu przepis art. 49 KPK32, nakazujący umorzenie postępowania, gdy społeczne niebezpieczeństwo czynu było znikome, zaś w postępowaniu przed organami finansowymi odpowiednikiem tej regulacji był art. 168 § 1 pkt 3 KSU60, nakazujący organowi umorzenie postępowania „jeżeli szkodliwość przestępstwa dla interesu finansowego Państwa jest znikoma”. W doktrynie zwracano jednak uwagę na trudności w zdefiniowaniu materialnej strony przestępstwa skarbowego, albowiem w tym przypadku uznawanie określonych czynów za przestępcze ma swe źródło nie w nagannej ocenie społecznej, lecz wynika z istnienia nakazów lub zakazów o administracyjnym charakterze⁵⁸. Powodem takiego stanu rzeczy było zatem powiązanie prawa karnego skarbowego z prawem finansowym.

⁵³ B. Koch, Projekt ustawy karnej skarbowej, s. 4.

⁵⁴ V. Konarska-Wrzošek, Kodeks karny a Kodeks karny skarbowy – zbieżności i różnice, s. 171.

⁵⁵ B. Koch, Projekt ustawy karnej skarbowej, s. 4.

⁵⁶ Ustawa nadal różniła występki skarbowe (art. 2) oraz wykroczenia skarbowe (art. 37), lecz w art. 1 przyjmowała, że występki i wykroczenia skarbowe nią przewidziane są „przestępstwami skarbowymi”. Co istotne, w tym okresie obowiązywało Prawo o wykroczeniach z 1932 r., według którego stosowano do wykroczeń określone przepisy części ogólnej KK32. Zmiany na tym gruncie nastąpiły dopiero w ustawie karnej skarbowej z 26.10.1971 r. (Dz.U. Nr 28, poz. 260), a więc po uchwaleniu w 1969 r. nowego Kodeksu karnego i nowego Kodeksu wykroczeń z 1971 r. W porównaniu do dekretu z 1947 r., KSU60 stanowiła, że występkiem skarbowym był czyn zagrożony karą aresztu lub grzywny albo obiema tymi karami łącznie, wykroczeniem skarbowym był czyn zagrożony karą pieniężną porządkową. Znamienne jest, że w ustawie tej zrezygnowano z wyliczenia grup czynów składających się na definicję przestępstwa skarbowego.

⁵⁷ J. Bafia, J. Białobrzeski, S. Czerlunczakiewicz, L. Hochberg, K. Sosnowski, Z. Szpakowski, W. Wierzbicki, S. Zarakowski, Komentarz do ustawy karnej skarbowej, s. 11.

⁵⁸ B. Koch, Ustawa karna skarbowa na tle kodyfikacji prawa karnego, s. 785 i n.

Przepisy KSU60 znacznie rozszerzyły zakres ochrony karnej skarbowej. Ogólnie można było wyróżnić przestępstwa podatkowe, przestępstwa w zakresie opłaty skarbowej i opłat terenowych, przestępstwa w zakresie rozliczeń z budżetem państwa oraz przestępstwa w zakresie wpisów do rejestru przedsiębiorstw państwowych. Już w tym okresie podkreślano, że polskie ustawodawstwo karne skarbowe różni się od ustawodawstw innych państw tym, że obejmuje ochroną wszystkie dziedziny prawa finansowego (tak odległe, jak system podatkowy i dewizowy)⁵⁹.

Istotne także, iż po raz pierwszy wprowadzono do ustawy przepisy o przestępstwach dewizowych, które tym samym uzyskały status czynów karnych skarbowych⁶⁰. Powodów zaostżenia sankcji karnych upatrywano właśnie we wprowadzeniu do ustawy tej kategorii przestępstw: „Przestępstwa dewizowe, wcielone w 1960 r. w skład przestępstw skarbowych, zostały przez ustawodawcę niejako «dopasowane», o ile chodzi o wymiar kary, do systemu typowego dla prawa karnego skarbowego. Wpłynęło to z kolei jednak na zwiększenie surowości zagrożeń karnych w samym u.k.s.», albowiem przestępstwa te zagrożone były dotychczas m.in. karą więzienia⁶¹. W uzasadnieniu projektu rządowego włączenie tych przepisów do ustawy karnej skarbowej wyjaśniano w sposób następujący: „(...) najbardziej istotnym uzupełnieniem przepisów karno-skarbowych jest objęcie nimi przestępstw dewizowych. Nielegalny obrót wartościami dewizowymi godzi w stałość waluty krajowej i dlatego fiskalny charakter tych przestępstw nie może budzić wątpliwości (...). W zakresie wywozu wartości dewizowych za granicę przestępstwa dewizowe wykazują też w znacznym stopniu analogię do objętych już przez u.k.s. przestępstw dotyczących obrotu towarowego z zagranicą”⁶².

W wypadkach popełnienia czynu występku w okolicznościach uzasadniających nadzwyczajne obostrzenie kary, sprawca podlegał karze aresztu do lat 5, w miejsce przewidzianej za ten czyn w przepisie ustawy kary pozbawienia wolności, co nie wyłączało wymierzenia kary grzywny, przewidzianej obok kary

⁵⁹ Z. Siwik, *Podstawy prawa karnego skarbowego*, 1979, s. 25.

⁶⁰ Do tej pory obowiązywała odrębna ustawa karna dewizowa z 28.3.1952 r. (Dz.U. Nr 21, poz. 134), którą uchwalono jednocześnie z ustawą dewizową (Dz.U. Nr 21, poz. 133), która miała charakter administracyjny. Ustawa karna dewizowa z 1952 r. była ustawą karną w zakresie prawa karnego powszechnego, a nie skarbowego. Zawierała wyłącznie katalog przestępstw dewizowych, do którego zastosowanie miała część ogólna KK32.

⁶¹ Z. Radzikowska, *Założenia systemu wymiaru kary*, s. 29.

⁶² Uzasadnienie rządowego projektu ustawy karno-skarbowej, Sejm PRL II Kad. Sesja VI, Druk sejmowy Nr 317, Warszawa 1960, s. 71 i n.

pozbawienia wolności, lub karze aresztu do trzech lat, jeżeli czyn był zagrożony tylko karą grzywny. Porównując to rozwiązanie z dekretem z 1947 r. (na gruncie którego nadzwyczajne obostrzenie kary polegało na wymierzeniu kary aresztu do lat 2 lub kary więzienia do lat 2, niezależnie od kary przewidzianej w przepisach części szczególnej), warto zauważyć, że KSU60 pomimo rezygnacji w katalogu kar zasadniczych z kary więzienia, przewidywała wyższe sankcje niż dekret za przestępstwa popełnione w szczególnie obciążających okolicznościach. Zmiany te jednoznacznie pokazują, że KSU60 prowadziła do zaostrzenia represyjności odpowiedzialności karnej skarbowej. W literaturze przedmiotu, KSU60 odbierana była jako „bardziej doskonały i skuteczny instrument w walce z przestępczością skarbową jako szczególnym rodzajem przestępczości gospodarczej”⁶³.

W KSU60 podwyższono górną granicę kary grzywny, która nadal była podstawową karą. Zastosowano obostrzenie kar aresztu (od tygodnia do 3 lat, w szczególnych okolicznościach obciążających – do 5 lat). Tak jak w dekrete z 1947 r. górne granice kary pozbawienia wolności wynosiły: 3 miesiące, 6 miesięcy, 1 rok, 2 i 3 lata (kara aresztu w wymiarze do 6 miesięcy występowała w 10 przypadkach na 14), tak w KSU60 górne granice wynosiły: 6 miesięcy, 1 rok, 2 i 3 lata, zaś najczęściej (12 przypadków) występowała kara aresztu do 2 lat. Ustawa przewidywała karę pozbawienia wolności (aresztu) w 22 artykułach. Owa represyjność prawa karnego skarbowego uzasadniana była następująco: „Skoro sam czyn jest uznany za przestępstwo skarbowe nie wskutek poprzedniej, pejoratywnej opinii społecznej, lecz jako wynik istnienia przepisu administracyjno-finansowego, który wymaga ochrony, wymuszenia posłuszeństwa, to kary muszą być na tyle surowe, aby cel ten spełniały i oddziaływały wychowawczo, niestety, właśnie poprzez swoją surowość”⁶⁴.

Pomimo jednak takiego kierunku reform w ustawie zniesiono karę więzienia (jedyną karą pozbawienia wolności była kara aresztu), wprowadzono możliwość warunkowego zawieszenia wykonania kary aresztu, złagodzone wymiar kary za czyny popełnione nieumyślnie⁶⁵. Należy wspomnieć, że ustawą z 28.6.1963 r. o zmianie ustawy karnej skarbowej (Dz.U. Nr 28, poz. 167) wprowadzono jednak karę więzienia, zaostrzając także sankcje karne za przestępstwa dewizowe. Co istotne, wprowadzono wyjątek od zasady dopuszczalności skierowania sprawy o każde przestępstwo skarbowe na drogę postępowania

⁶³ Z. Siwik, *Podstawy prawa karnego skarbowego*, 1979, s. 17.

⁶⁴ B. Koch, *Ustawa karna skarbowa na tle kodyfikacji prawa karnego*, s. 789.

⁶⁵ L. Hochberg, *Nowa ustawa karna skarbowa*, s. 291.

sądowego. Przepisy KSU60 przewidywały, że do orzecznictwa sądów należały sprawy o występki zagrożone karą aresztu. Sprawy o pozostałe przestępstwa, czyli występki zagrożone wyłącznie karą grzywny i wykroczenia skarbowe należały do finansowych organów orzekających (organów administracji celnej oraz organów finansowych)⁶⁶. Właściwość finansowych organów orzekających w zakresie występków zagrożonych karą grzywny miała charakter warunkowy, jeżeli bowiem w określonym terminie po wydaniu orzeczenia w I instancji strona zgłosiła żądanie skierowania sprawy na drogę sądową, właściwy do rozpoznania sprawy stawał się sąd (wówczas orzeczenie organu finansowego zastępowane było przez akt oskarżenia). Wykonanie prawomocnych orzeczeń organów finansowych należało do finansowego organu, który orzekał w I instancji. Ponadto w postępowaniu wykonawczym w zakresie rozstrzygnięć finansowych organów orzekających stosowano przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Powyższe rozwiązania wskazywały zatem, że w postępowaniu karnym skarbowym organami dochodzenia i organami orzekającymi mogły być organy administracji finansowej. To wszystko wskazywało na bliskie związki ówczesnego prawa karnego skarbowego z prawem administracyjnym. Przyjmując bowiem strukturę porządku prawnego i dający się wyodrębnić w jej ramach podział na prawo publiczne i prawo prywatne, jednoznacznie wskazywano, że prawo skarbowe przynależy do prawa publicznego. Uzasadnieniem takiego stanu rzeczy był fakt, że – jak wskazuje się w piśmiennictwie z tego okresu – przedmiotem tej regulacji była „działalność państwa i związków publicznych jako przedmiotów władztwa, na zasadach subordynacji, nierównorzędności”⁶⁷. Jednocześnie za publiczno-prawnym charakterem tego systemu przemawiała struktura i działalność „systemu skarbowego”, która obejmowała tylko te instytucje i stosunki, które były „częścią i przejawem systemu planowego gromadzenia i planowego rozdziału przez państwo i związki publiczne środków pieniężnych”⁶⁸. Takie rozumowanie prowadziło do konstatacji, że warunkiem uznania jakiegoś zjawiska za przedmiot badań nauki prawa skarbowego był jego publiczno-prawny charakter⁶⁹.

⁶⁶ Szerzej o postępowaniu przed organami finansowymi według KSU60 zob. J. Bafia, J. Biało-brzeski, S. Czerlunczakiewicz, L. Hochberg, K. Sosnowski, Z. Szpakowski, W. Wierzbicki, S. Zarakowski, Komentarz do ustawy karnej skarbowej, s. 269 i n.

⁶⁷ S. Rozmaryn, O nowe pojęcie polskiego systemu skarbowego, s. 15.

⁶⁸ *Ibidem*.

⁶⁹ *Ibidem*, s. 16.

Z twierdzenia o ścisłym związku istniejącym pomiędzy nauką prawa skarbowego i prawem administracyjnym wysuwano następujące wnioski:

- 1) instytucje prawa skarbowego mają identyczny charakter, jak instytucje prawa administracyjnego;
- 2) „analogia w prawie skarbowym – o ile jest dopuszczalną – czerpać winna z prawa administracyjnego, nie zaś z prawa cywilnego, np. w przedmiocie osobowości prawnej, czynności prawnych, przedawnienia itp.”;
- 3) możliwe i wskazane jest stosowanie w prawie skarbowym ogólnych zasad prawa administracyjnego, *ab initio* obowiązujących i w prawie skarbowym;
- 4) prawo prywatne nie może być podstawą ani praw, ani obowiązków w dziedzinie prawnoskarbowej;
- 5) osobowość prawa skarbowego nie musi pokrywać się z osobowością prawa prywatnego, prawo skarbowe uważać może za osoby prawne organizacje, pozbawione tego charakteru w zakresie prawa prywatnego, i na odwrót⁷⁰.

Zwracano także uwagę na związek prawa karnego skarbowego z prawem finansowym. Można nawet odnaleźć pogląd, że istota i funkcja prawa karnego skarbowego najściślej związana jest właśnie z systemem prawa finansowego⁷¹. Pierwszym argumentem podnoszonym na tym gruncie był fakt, że większość przestępstw i wykroczeń skarbowych ścigana była przez organy aparatu administracyjnego. W dalszej kolejności wskazywano na przedmiot ochrony, który wynikał z norm prawa finansowego, przez co ustawy karne skarbowe nie zawierały czynów o charakterze ogólnokryminalnym, czy też pospolitym, lecz czyny godzące w realizację zadań administracji finansowej⁷². Ten związek z prawem finansowym przejawiał się także w upatrywaniu w przestępstwie skarbowym czynu, który godzi w realizację zadań administracji finansowej⁷³.

Już w okresie obowiązywania KSU60 pojawił się postulat używania określenia „przestępstwo finansowe” w miejsce pojęcia „przestępstwa skarbowego”⁷⁴. W ocenie zwolenników tego poglądu, proponowane nowe ujęcie byłoby bardziej adekwatne do treści, które ma oznaczać, albowiem używanie przymiotnika „skarbowy” podyktowane jest jedynie tradycją, wywodzącą się z okresu,

⁷⁰ *Ibidem*, s. 17.

⁷¹ Z. Siwik, Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej, s. 10.

⁷² Z. Siwik, Podstawy prawa karnego skarbowego, 1979, s. 28.

⁷³ Z. Siwik, Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej, s. 10.

⁷⁴ A. Bieniek-Kosikowska, C. Kosikowski, Prawo karne skarbowe czy prawo karne finansowe, s. 1590–1591.

gdy pojęcie Skarbu Państwa, skarbowości, gospodarki skarbowej łączyło się z pojęciem wąskiego kręgu danin publicznych i wydatków administracyjnych⁷⁵. Autorzy tego postulatu wskazywali, że przestępstwem finansowym powinno być „każde naruszenie normy prawno-finansowej, w wyniku którego następuje bezpośrednio lub pośrednio uszczuplenie bądź też zagrożenie uszczuplenia majątku (...) Skarbu Państwa”⁷⁶. W okresie tym bowiem za „przestępstwo finansowe” uważano „czyn społecznie niebezpieczny, naruszający normy prawa finansowego, zagrożony przez ustawę (nie tylko karną skarbową)”⁷⁷. Powyższe określenie zatem nie pokrywało się z pojęciem „przestępstwa skarbowego” w rozumieniu ustawy karnej skarbowej. W związku z czym, zdaniem niektórych, można było co najwyżej przyjąć, że przestępstwo skarbowe jest jednym z rodzajów przestępstw finansowych⁷⁸. Ci ostatni jednak postulowali rozszerzenie zakresu ochrony prawa karnego skarbowego na dotychczas nieobjęte ustawą karną skarbową naruszenia zasad prawidłowej gospodarki finansowej, co uzasadniałoby wprowadzenie nazwy prawo karne finansowe⁷⁹. Pogląd ten nie uwzględniał jednak faktu, że pojęcie „finansów” jest pojęciem znacznie szerszym, aniżeli zakres dóbr prawnych stanowiących przedmiot ochrony prawa karnego skarbowego.

Oczywiście w okresie tym nadal dostrzegano związek tej dziedziny prawa z **prawem karnym powszechnym**⁸⁰. W zasadzie istniała zgodność poglądów, że prawo karne skarbowe, pomimo silnego związku z prawem finansowym, jest w podstawowych założeniach częścią ustawodawstwa karnego⁸¹. Powszechny był pogląd, że przestępstwa skarbowe w szerokim sensie, zaliczane były do przestępstw gospodarczych, których nazwa związana była z nomenklaturą prawa karnego powszechnego⁸². Podkreślano, że prawo karne skarbowe obejmuje szczególny rodzaj czynów karalnych, ale zwalczanie przestępstw i wykroczeń skarbowych z uwagi na ich „swoistość” i odmienność polityki karania

⁷⁵ *Ibidem*.

⁷⁶ *Ibidem*, s. 1594.

⁷⁷ W. Wójtowicz, Pojęcie przestępstwa skarbowego, s. 286.

⁷⁸ *Ibidem*.

⁷⁹ *Ibidem*.

⁸⁰ J. Bafia, Nowa ustawa karna skarbowa; B. Koch, Ustawa karna skarbowa na tle kodyfikacji prawa karnego, s. 785–793; J. Śliwowski, Ustawa karna skarbowa a ogólne zasady prawa karnego; W. Świda, Prawo karne, s. 15; M. Weralski, Polskie prawo finansowe, s. 164 i n.

⁸¹ B. Koch, Ustawa karna skarbowa na tle kodyfikacji prawa karnego, s. 785–793; J. Śliwowski, Ustawa karna skarbowa a ogólne zasady prawa karnego; W. Świda, Prawo karne, s. 15; M. Weralski, Polskie prawo finansowe, s. 164 i n.

⁸² Z. Siwik, Podstawy prawa karnego skarbowego, 1979, s. 27.

oraz potrzebę posługiwania się organami wyspecjalizowanymi wymaga odrębnych unormowań⁸³. Za potrzebą wyodrębnienia tej dziedziny prawa przemawiała także konieczność sformułowania nieznanych prawu karnemu powszechnemu, a typowych w walce z przestępstwami i wykroczeniami skarbowymi instytucji i zasad postępowania. Zauważano jednak, że prawo karne skarbowe nie tworzy nowych, a zarazem odmiennych od prawa karnego powszechnego konstrukcji⁸⁴.

Pomimo zaostżenia sankcji karnych w KSU60 i ten system wymiaru kary został uznany za niewystarczający w przedmiocie zwalczania przestępczości skarbowej. W 1963 r. do Sejmu wpłynął rządowy projekt nowelizacji KSU60. W uzasadnieniu tym wskazywano, że wymiar i rodzaj sankcji przewidzianych do zwalczania głównie przestępstw dewizowych i celnych jest mało represyjny, albowiem w życiu gospodarczym odnotowano wówczas kilka poważnych afer gospodarczych, którym towarzyszyło powstanie na terenie kraju licznych grup przestępczych⁸⁵. Ustawa o zmianie KSU60 została uchwalona 29.6.1963 r.⁸⁶. W wyniku tej nowelizacji, do kar zasadniczych została wprowadzona kara więzienia w granicach od 6 miesięcy do 5 lat, alternatywnie z karą aresztu do lat 5 za przestępstwa dewizowe (poprzednio ustawa przewidywała za te przestępstwa karę aresztu do lat 3).

Przepisy KSU60 wraz ze zmianami wprowadzonymi ustawą z 1963 r. obowiązywały do 31.12.1971 r.

§ 4. Ustawa karna skarbową z 1971 r.

Wraz z wejściem w życie nowej kodyfikacji prawa karnego powszechnego (1.1.1970 r.) pojawiła się potrzeba zmian także w prawie karnym skarbowym⁸⁷. Jednakże oprócz wejścia w życie z dniem 1.1.1970 r. nowego KK69 i nowego KPK69, w polskiej polityce wyłoniły się także postulaty zastrzeżenia represji karnej wobec przestępczości skarbowej. Co najważniejsze jednak, w trakcie prac na projektem nowej ustawy komisje analizujące rozmiar przestępczości skarbowej nie odnotowały, by w ciągu ostatnich 3 lat liczba występków

⁸³ *Ibidem*, s. 26.

⁸⁴ *Ibidem*, s. 25.

⁸⁵ Uzasadnienie projektu rządowego. Sejm PRL III kad., Sesja V, Druk Sejmowy Nr 134, Warszawa 1963.

⁸⁶ Dz.U. Nr 28, poz. 167.

⁸⁷ B. Koch, Ustawa karna skarbową na tle kodyfikacji prawa karnego, s. 786.

i wykroczeń wzrosła. Jedynie tendencję zwyżkową zaobserwowano w zakresie przestępczości dewizowej i celnej. W ocenie projektodawców za zaostreniem represji karnej przemawiał jednak wzrost liczby spraw o charakterze „aferym”⁸⁸.

Nową ustawę karną skarbową Sejm uchwalił 26.10.1971 r. (Dz.U. Nr 28, poz. 260), z mocą obowiązującą od 1.1.1972 r. Ustawa ta zastąpiła poprzednio obowiązującą KSU60 i obowiązywała do dnia poprzedzającego wejście w życie obowiązującego KKS, tj. do 16.10.1999 r.

Jej założeniem było zharmonizowanie prawa karnego skarbowego z całością nowej kodyfikacji prawa karnego materialnego i procesowego. Wyrazem dążeń do zharmonizowania ustawodawstwa karnego skarbowego z prawem karnym powszechnym było recypowanie w szerszym zakresie niż poprzednio przepisów części ogólnej KK69 (które miały być stosowane „odpowiednio”). Ustawa recypowała także wiele przepisów KPK69⁸⁹. Założenie to udało się zrealizować, o czym świadczy chociażby następująca wypowiedź: „Charakteryzując projekt najogólniej, należy podkreślić jego cechę dominującą, jaką jest tendencja integracyjna w stosunku do prawa karnego powszechnego przy zachowaniu tylko koniecznych odmienności, wynikających ze specyfiki przepisów finansowych”⁹⁰. Niezależnie od powyższego prawo karne skarbowe nadal było odrębną dziedziną, w odniesieniu do której podkreślano „subsydiarny” stosunek do prawa finansowego⁹¹. Utrzymanie odrębnego aktu wynikało z różnicy przedmiotu ochrony karnej tej dziedziny prawa w odniesieniu do prawa karnego powszechnego oraz z odmienności „techniczno-legislacyjnych”, pod pojęciem których upatrywano fakt, iż normy prawa karnego skarbowego mają charakter odsyłający do norm prawa finansowego⁹². W ocenie doktryny okoliczności tych nie dało się pogodzić z „imperatywem i samoistością norm z kodeksu karnego”⁹³. Podkreślano także, że czyny karne skarbowe polegające na wyrządzeniu uszczerbku finansowego, wymagają odrębnych sankcji, głównie tych o charakterze majątkowym, które winny mieć – w przeciwieństwie do prawa karnego powszechnego – charakter bardziej egzekucyjny niż wychowawczy⁹⁴.

⁸⁸ S. Tomaszewski, Nowa ustawa karna skarbową, s. 1736.

⁸⁹ H. Popławski, R. Skarbek, Z. Szczurek, Prawo karne wojskowe i skarbowe, s. 83.

⁹⁰ B. Koch, Projekt ustawy karnej skarbowej, s. 5.

⁹¹ W. Wójtowicz, Pojęcie przestępstwa skarbowego, s. 271.

⁹² B. Koch, Projekt ustawy karnej skarbowej, s. 3–4.

⁹³ *Ibidem*, s. 4.

⁹⁴ *Ibidem*.