

Część pierwsza.
Materialne prawo karne skarbowe

Rozdział I. Prawo karne skarbowe – pojęcie, funkcje i specyfika prawa karnego skarbowego

§ 1. Pojęcie prawa karnego skarbowego

Prawo karne skarbowe stanowi dziedzinę prawa karnego *sensu largo*, która reguluje kwestię odpowiedzialności karnej za czyny godzące w interes finansowy państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub Unii Europejskiej (materialne prawo karne skarbowe) oraz postępowanie w sprawach karnych skarbowych (procesowe prawo karne skarbowe) i postępowanie wykonawcze (wykonawcze prawo karne skarbowe). 1

Materialne prawo karne skarbowe określa, jakie zachowania naganne stanowią przestępstwa lub wykroczenia skarbowe, jakie za nie grożą sankcje, kary i jakie inne środki mogą być orzeczone wobec sprawcy, a jakie wobec osoby odpowiedzialnej posiłkowo, jakie są zasady ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej oraz zasady i dyrektywy wymiaru kary i poszczególnych środków penalnych, jakie są terminy przedawnienia karalności przestępstw i wykroczeń skarbowych oraz przedawnienia wykonania orzeczonych kar i środków karnych, jakie są możliwości skrócenia efektywnego czasu wykonywania orzeczonych kar i środków karnych oraz jakie są terminy niezbędne do zatarcia prawnych skutków skazania. 2

Procesowe prawo karne skarbowe reguluje problematykę naczelnych zasad procesu karnego skarbowego, warunków jego dopuszczalności, przebiegu procesu, jego stadiów, faz oraz trybów szczególnych, celów postępowania, właściwości organów uprawnionych do prowadzenia postępowań przygotowawczych i do orzekania, rodzajów wydawanych orzeczeń, prawa i środków zaskarżenia, ustanawiania zabezpieczeń majątkowych, kręgu podmiotów mających prawa stron i uprawnień. 3

Wykonawcze prawo karne skarbowe reguluje kwestie związane z wykonywaniem kar i środków unormowane odmiennie, niż to wynika z mających odpowiednie zastosowanie przepisów Kodeksu karnego wykonawczego z 6.6.1997 r. lub nieunormowanych w tej ustawie, takich jak np. egzekwowanie kar i środków w razie ustanowienia odpowiedzialności posiłkowej. 4

§ 2. Wyodrębnienie prawa karnego skarbowego

- 5 Wyodrębnienie prawa karnego skarbowego od norm ustawy – Kodeks karny ma miejsce z uwagi na przedmiot ochrony oraz odmienną politykę karną. Kodeks karny skarbowy ma szczególny przedmiot ochrony, który zdaniem ustawodawcy wymaga odrębnej regulacji prawnej. Jest nim budżet i interesy finansowe Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Unii Europejskiej.

W uchw. SN z 4.4.2005 r. (I KZP 7/05, OSNK 2005, Nr 5, poz. 44) stwierdzono, że prawo karne skarbowe co prawda jest dziedziną prawa karnego powszechnego, niemniej jednak jest to dziedzina w pełni autonomiczna, w której odpowiedzialność za przestępstwa skarbowe opiera się na odrębnie ujętych, choć zbliżonych – ale nie tych samych – do prawa karnego powszechnego zasadach. Kodeks karny skarbowy wyraża autonomiczność, albowiem rozgranicza pojęcie przestępstwa skarbowego i pojęcie przestępstwa. Zdaniem Sądu Najwyższego autonomiczność prawa karnego skarbowego w granicach systemu prawa karnego wynika z odmiennych rodzajowo, merytorycznych i aksjologicznych podstaw odpowiedzialności, co stało się przyczyną sformalizowania tej odrębności w postaci własnej ustawy karnej.

- 6 Należy zauważyć, że takie określenie przedmiotu ochrony sprawia, że prawo karne skarbowe chroni dobra prawne o charakterze ekonomicznym. Ta ostatnia okoliczność powoduje, że przestępstwa i wykroczenia skarbowe należy postrzegać jako przestępstwa (wykroczenia), z popełnieniem których nie wiąże się pokrzywdzenie poszczególnej jednostki. W konsekwencji prawo karne skarbowe odbierane jest w społeczeństwie bardziej jako odpowiedzialność administracyjna aniżeli odpowiedzialność karna.

„Przedmiot ochrony prawa karnego skarbowego ze swoim aspektem ekonomicznym wywodzącym się z prawa daninowego nie ma podbudowy historyczno-moralnej. W opinii społecznej naruszenie norm prawa skarbowego nie jest postrzegane na poziomie naganności naruszenia norm prawa karnego powszechnego”¹.

Prawo karne skarbowe oparte jest w przeważającej mierze na zasadach i instytucjach powszechnego prawa karnego. Unifikacja prawa karnego skarbowego z prawem karnym powszechnym stała się głównym założeniem ustawodawczym. Odstępstwa od unormowań prawa karnego powszechnego przewidziane są tylko tam, gdzie jest to konieczne i uzasadnione specyfiką prawa karnego skarbowego. Prawo karne skarbowe wprowadza wiele instytucji, które nie występują w powszechnym prawie karnym, tj. odpowiedzialność posiłkowa, odpowiedzialność osób działających za podmioty będące adresatami norm finan-

¹ F. Prusak, [w:] M. Bojarski (red.), System Prawa Karnego, t. 11, Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe, Warszawa 2014, Nb. 13, s. 9.

sowoprawnych chronionych za pomocą sankcji karnych przez przepisy prawa karnego skarbowego czy zgłoszenie interwencji.

W uchw. z 23.3.2011 r. Sąd Najwyższy zwrócił uwagę, że odpowiedzialność karna rozumiana jest jako „podleganie normom sankcjonującym, przewidzianym w przepisach prawa karnego, przez każdego, kto spełnia warunki podległości przewidziane w prawie karnym, co oznacza, iż w gruncie rzeczy odpowiedzialność karna to odpowiedzialność za przestępstwo”¹. Skoro więc z odpowiedzialnością karną będziemy mieli do czynienia wyłącznie w przypadku odpowiedzialności za przestępstwo, rozważyć należy, czy pojęcie odpowiedzialności karnej odnosi się także do przestępstwa skarbowego. Warto bowiem wspomnieć, że w uchw. z 4.4.2005 r.² SN stanowi, że pojęcie przestępstwa/wykroczenia skarbowego jest pojęciem autonomicznym w stosunku do pojęcia przestępstwa i wykroczenia. Powyższa wykładnia wykluczałaby zatem możliwość zakwalifikowania odpowiedzialności karnej skarbowej do odpowiedzialności karnej *sensu largo*. We wspomnianej wyżej uchw. SN z 23.3.2011 r. wskazuje się jednak, że rozgraniczenie terminów „przestępstwo” i „przestępstwo skarbowe” – postulowane w uchw. z 4.4.2005 r. – nie jest jednak wiążące dla ich rozumienia poza systemem prawa karnego, zaś rozróżnienie obu terminów w prawie karnym ma charakter wyłącznie porządkujący. Ostatecznie więc, w ocenie orzecznictwa Sądu Najwyższego, termin „odpowiedzialność karna” oznacza odpowiedzialność za czyn zabroniony pod groźbą kary kryminalnej, a tym samym obejmuje przestępstwa i przestępstwa skarbowe.

Poglądu SN ograniczającego pojęcie odpowiedzialności karnej do odpowiedzialności za przestępstwo nie podziela Trybunał Konstytucyjny. Przyjmuje on, że zakres stosowania art. 42 Konstytucji RP obejmuje nie tylko odpowiedzialność karną w ścisłym tego słowa znaczeniu, a więc odpowiedzialność za przestępstwa, ale również inne formy odpowiedzialności prawnej związanej z wymierzeniem kar wobec jednostki³.

§ 3. Kompleksowość i zupełność unormowań Kodeksu karnego skarbowego

Kodeks karny skarbowy reguluje w sposób kompleksowy zagadnienia materialnoprawne, procesowe i wykonawcze. Kompleksowość unormowań KKS wynika z faktu, że akt ten obejmuje całokształt problematyki prawa karnego

¹ Uzasadnienie uchw. SN z 23.3.2011 r., I KZP 31/10, OSNKW 2011, Nr 3, poz. 23.

² I KZP 7/05, Biul. SN 2005, Nr 4, s. 19.

³ Wyrok TK z 8.7.2003 r., P 10/02, OTK-A, Nr 6, poz. 62, oraz z 26.11.2003 r., SK 22/02, OTK-A 2003, Nr 9, poz. 97.

skarbowego, podczas gdy w zakresie prawa karnego powszechnego regulacja ta została unormowana w odrębnych kodeksach: Kodeksie karnym, Kodeksie postępowania karnego i Kodeksie postępowania wykonawczego oraz Kodeksie wykroczeń i Kodeksie postępowania w sprawach o wykroczenia.

Zupełność unormowań Kodeksu karnego skarbowego oznacza, że poza tym kodeksem nie mogą znajdować się żadne czyny karne skarbowe, co wynika z treści art. 53 § 2 i 3 KKS, w których zdefiniowano pojęcie przestępstwa i wykroczenia skarbowego jako czynu zabronionego przez ten kodeks. W konsekwencji wszystkie inne czyny społecznie szkodliwe spenalizowane poza kodeksem, nawet jeśli godzą w budżet lub interesy finansowe państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub innego uprawnionego podmiotu, nie mają statusu przestępstw skarbowych czy wykroczeń skarbowych, lecz status przestępstw lub wykroczeń powszechnych, do których mają zastosowanie zasady odpowiedzialności, kary i środki penalne przewidziane w Kodeksie karnym lub Kodeksie wykroczeń¹.

- 9 Kodeks karny skarbowy wprowadza tzw. dualizm czynów zabronionych, tzn. wyróżnia przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Obowiązujący obecnie podział na przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe został ukształtowany w ustawie karnej skarbowej z 26.10.1971 r.²

§ 4. Subsydiarność norm materialnoprawnych

- 10 Normy materialnoprawne prawa karnego skarbowego są subsydiarne w stosunku do norm prawa finansowego. Subsydiarność ta polega na tym, że przepisy prawa karnego skarbowego chronią i zabezpieczają respektowanie norm finansowoprawnych w takim zakresie, w jakim samo prawo finansowe nie dysponuje wystarczającymi sankcjami. Tym samym to prawo finansowe wskazuje normy, które mają być zabezpieczane przez prawo karne skarbowe.

„Subsydiarność prawa karnego skarbowego względem prawa skarbowego jest wyznaczona koniecznością zabezpieczenia za pomocą sankcji karnych respektowania norm prawa skarbowego (podatkowego, celnego, dewizowego, hazardowego), albowiem prawo skarbowe nie dysponuje wystarczająco środkami przymuszania respektowościowego”³.

- 11 Założeniem subsydiarności tej dziedziny prawa jest, by prawo karne skarbowe wkraczało dopiero wtedy, gdy przy użyciu instrumentów, jakimi dyspo-

¹ V. *Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka*, Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa 2013, s. 40.

² Tekst jedn. Dz.U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 ze zm.

³ F. *Prusak*, [w:] System Prawa Karnego, t. 11, Nb. 5, s. 7.

nują inne gałęzie prawa, nie da się zabezpieczyć respektowania ustalonych tam reguł postępowania i gdy naruszenia obowiązujących norm są na tyle poważne, że wymaga to zdecydowanego przeciwdziałania w postaci nałożenia sankcji karnych.

Subsydiarność prawa karnego skarbowego powoduje, że normy prawa karnego skarbowego zawierają głównie normy sankcjonujące, albowiem normy sankcjonowane zawarte są w prawie finansowym. To normy finansowe mają charakter pierwotny w stosunku do norm zawartych w Kodeksie karnym skarbowym. Normy prawa karnego skarbowego są więc normami subsydiarnymi względem norm finansowych. Konsekwencją tej subsydiarności jest to, że normy prawa karnego skarbowego mogą obowiązywać tylko w takim zakresie, w jakim obowiązują zakazy lub nakazy w prawie finansowym.

§ 5. Blankietowość prawa karnego skarbowego

Większość przepisów prawa karnego skarbowego ma charakter blankietowy. W blankietowych przepisach występuje odesłanie poza kodeks do przepisów prawa finansowego, które dopełniają opis czynów z KKS. 12

To odesłanie ma różne formy:

- 1) przepis KKS wskazuje konkretny akt prawa finansowego, np. art. 80 § 2 KKS;
- 2) odesłanie jest ogólne, np. art. 70 § 1 KKS;
- 3) opis czynu jest zrozumiały dopiero po uzupełnieniu go przepisem z prawa finansowego, np. art. 54 – prawo podatkowe reguluje, co należy opodatkować, a co nie.

§ 6. Autonomiczność prawa karnego skarbowego

Autonomiczność prawa karnego skarbowego polega na tym, że Kodeks karny skarbowy normuje kompleksowo i samodzielnie zagadnienia materialnoprawne. O autonomiczności świadczą postanowienia zawarte w art. 20 § 1 i art. 46 KKS, gdzie stwierdza się, że do przestępstw skarbowych nie mają zastosowania przepisy części ogólnej Kodeksu karnego, a do wykroczeń skarbowych nie mają zastosowania przepisy części ogólnej Kodeksu wykroczeń. Przepisy te zakazują więc stosowania do przestępstw i wykroczeń skarbowych części ogólnej KK i KW. Przepisy art. 20 § 2 i art. 46 zawierają jednak nieliczne wyjątki od tej zasady. Warto jednak zaznaczyć, że recepcji określonych przepisów części ogólnej Kodeksu karnego dokonano jedynie w odniesieniu do 13

przestępstw skarbowych (zob. art. 20 § 2 KKS), natomiast nie uczyniono tego w stosunku do wykroczeń skarbowych, co powoduje, że zagadnienia materialnoprawne dotyczące sfery wykroczeń zostały w Kodeksie karnym skarbowym w pełni samodzielnie uregulowane. Kodeks karny skarbowy w drodze recepcji określonych przepisów Kodeksu karnego nakazuje stosowanie do przestępstw skarbowych m.in.:

- 1) instytucji usiłowania udolnego i nieudolnego;
- 2) dyrektyw szczególnych wymiaru kary w przypadku usiłowania nieudolnego;
- 3) określonych ocen prawnokarnych usiłowania w przypadku skutecznego i nieskutecznego czynnego żalu;
- 4) instytucji podżegania i pomocnictwa oraz
- 5) zasad odpowiedzialności i wymiaru kary za te formy zjawiskowe i przy szerszej rozumianym współdziałaniu przestępnym;
- 6) zespołu warunków umożliwiających przyjęcie działania w ramach kontraktu związanego z eksperymentowaniem w ekonomii lub technicznym;
- 7) treści i czasu trwania kary ograniczenia wolności oraz ewentualnych dodatkowych ograniczeń z nią związanych;
- 8) treści pozbawienia praw publicznych;
- 9) przesłanek orzekania zakazu zajmowania stanowiska, wykonywania zawodu czy prowadzenia określonej działalności gospodarczej;
- 10) sposobu rozstrzygania kolizji przy zbiegu kilku podstaw do nadzwyczajnego złagodzenia albo nadzwyczajnego obostrzenia kary;
- 11) dyrektywy nakazującej traktowanie kary bezwzględnie pozbawienia wolności jako *ultima ratio* przy drobnych przestępstwach;
- 12) generalnego upoważnienia do stosowania instytucji nadzwyczajnego złagodzenia kary;
- 13) zasady zaliczania na poczet orzeczonej kary okresu rzeczywistego pozbawienia wolności czy też na poczet orzeczonych środków karnych okresu rzeczywistego stosowania odpowiadających im rodzajowo środków zapobiegawczych;
- 14) instytucji warunkowego umorzenia postępowania karnego, warunkowego zawieszenia wykonania orzeczonej kary, warunkowego przedterminowego zwolnienia z wykonywania reszty kary pozbawienia wolności, zwolnienia skazanego z wykonywania reszty kary ograniczenia wolności;
- 15) warunków i zasad orzekania kary łącznej i jej zawieszenia;
- 16) zasad łączenia pozbawienia praw publicznych i zakazów tego samego rodzaju;
- 17) zasady orzekania środków karnych i środków zabezpieczających oraz dozoru, chociażby je orzeczono tylko co do jednego ze zbiegających się przestępstw;

- 18) instytucji środków zabezpieczających;
- 19) instytucji przedawnienia wykonania orzeczonej kary;
- 20) instytucji zatarcia skazania;
- 21) zasad postępowania w przypadku ukarania sprawcy za dany czyn za granicą (art. 20 § 2, art. 21 § 3, art. 26 § 4 KKS).

Odminną zasadę co do sposobu regulacji przyjęto odnośnie do postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Tu autonomizacja jest ograniczona. W przypadku regulacji procesowych przepisy Kodeksu postępowania karnego stosuje się odpowiednio, jeżeli przepisy KKS nie stanowią inaczej (art. 113 § 1 KKS). To oznacza, że autonomia Kodeksu karnego skarbowego zaznacza się tylko wtedy, gdy KKS odmiennie normuje pewne kwestie natury procesowej.

W przypadku postępowania wykonawczego autonomia KKS jest najmniejsza, albowiem KKS stosuje się dopiero, gdy KKW czegoś nie normuje (art. 178 KKS), np. egzekwowanie grzywny od osoby odpowiedzialnej posiłkowo.

§ 7. Funkcje prawa karnego skarbowego

Funkcja ochronna

Prawo karne skarbowe chroni za pomocą sankcji karnych interesy finansowe państwa, jednostek samorządu terytorialnego i Unii Europejskiej.

Funkcja prewencyjna

Prawo karne skarbowe oddziałuje na ogół społeczeństwa (prewencja generalna) i ukaranego sprawcę (prewencja indywidualna), uświadamiając społeczną szkodliwość naruszeń prawa i ich nieopłacalność.

Funkcja represyjno-sprawiedliwościowa

Stosowanie kar i środków karnych wobec sprawców przestępstw i wykroczeń skarbowych ma pełnić także funkcję represyjno-sprawiedliwościową.

Funkcja egzekucyjna

Nadrzędnym celem polityki karania na gruncie prawa karnego skarbowego jest wyrównanie należności publicznoprawnej, uszczuplonej czynem zabronionym. Wyrównanie uszczuplonej należności publicznoprawnej jest także ustawowo określonym celem postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe (art. 114 § 1 KKS).

Funkcja gwarancyjna

Funkcja gwarancyjna jest realizowana, gdy w obszarze danej dziedziny prawa przestrzegane są fundamentalne zasady prawa karnego, takie jak:

- 1) *nullum crimen, nulla contraventio sine lege poenali anteriori* – nie ma przestępstwa, nie ma wykroczenia bez uprzedniego wejścia w życie ustawy, która określałaby typ zachowania zabronionego pod groźbą kary;
- 2) *nullum crimen, nulla contraventio sine culpa* – nie ma przestępstwa, nie ma wykroczenia bez winy;
- 3) *nulla poena sine lege* – nie można wymierzać kar, które nie są przewidziane w ustawie;
- 4) *lex retro non agit* – ustawa nie działa wstecz, co oznacza, że nie można pociągać do odpowiedzialności karnej za zachowania dopiero później zakazane, a w chwili ich dokonywania niepenalizowane przez ustawę;
- 5) *nullum crimen, nulla contraventio sine lege* – zakaz stosowania analogii przy uznawaniu czynu za karalny. Oznacza to niemożność pociągania do odpowiedzialności karnej skarbowej za czyn wyraźnie niezakazany pod groźbą kary, lecz jedynie podobny do tego, który przez ustawę został uznany za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe.

Rozdział II. Kształtowanie się prawa karnego skarbowego

§ 1. Ustawodawstwo karne skarbowe obowiązujące w latach 1926–1999

Pierwszą polską ustawą karną skarbową była ustawa z 2.8.1926 r.¹, która zastąpiła ustawodawstwa karne skarbowe państw zaborczych obowiązujące od czasów zaborów na terenach poszczególnych dzielnic Polski aż do dnia 1.1.1927 r. W ustawie tej przewidziane już były instytucje typowe dla tego ustawodawstwa, tj. czynny żal (art. 9), odpowiedzialność posiłkowa osób trzecich (art. 33), dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (art. 176–181) i idealny zbieg przestępstw (art. 22).

Drugą ustawą była ustawa karna skarbowa z 18.3.1932 r.², która weszła w życie dnia 1.5.1932 r. Głównym celem ustawy 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).

Kolejnym aktem był dekret Prezydenta RP z 3.11.1936 r. – Prawo karne skarbowe³, który wszedł w życie 1.4.1937 r. 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

¹ Dz.U. Nr 105, poz. 609 ze zm.

² Dz.U. Nr 34, poz. 355 ze zm.

³ Dz.U. Nr 84, poz. 581 ze zm.

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.¹. Zasadniczym celem tej nowelizacji było zatem bezpośrednio i wyraźne odwołanie się do przepisów części ogólnej KK z 1932 r. (art. 2 dekretu stanowił, że przepisy Kodeksu karnego stosuje się odpowiednio do występków skarbowych², zaś art. 36 wprowadzał tożsamą regulację w zakresie wykroczeń skarbowych³) oraz dostosowanie przepisów postępowania karnego skarbowego do przepisów KPK z 1928 r. W zakresie zaś części szczególnej rozszerzono zakres penalizacji, wprowadzając nowe czyny karne skarbowe, związane z podatkami bezpośrednimi, daninami komunalnymi i opłatami stemplowymi⁴.

- 23 Cechą wspólną ustaw skarbowych z 1926, 1932 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 przestępstw podatkowych, przestępstw dewizowych i dotyczących opłat stemplowych. Do przestępstw tych zastosowanie miały przepisy prawa karnego powszechnego. W odrębnym akcie prawnym, tj. w Ordynacji podatkowej z 15.3.1934 r.⁵, znajdowały się przepisy materialno-procesowe prawa karnego skarbowego, dotyczące naruszeń przepisów o podatkach bezpośrednich⁶. Kolejnym kierunkiem,

¹ Z. Siwik, *Podstawy prawa karnego skarbowego*, Wrocław 1979, s. 11.

² Art. 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 odpowiednio do występków skarbowych. Przez wyrażenie sąd należy rozumieć właściwą władzę karzącą”.

³ Art. 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 władzę karzącą”.

⁴ Dekret w przeciwieństwie do poprzedniej 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 Kodeksu karnego.

⁵ Dz.U. R.P. Nr 36, poz. 134.

⁶ 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. z 1934 r. Nr 39, poz. 346 ze zm.) skodyfikowano przepisy o odpowiedzialności karnej w zakresie podatków bezpośrednich.

jaki daje się zauważyć na gruncie tych nowelizacji, jest stopniowe zaostreżenie sankcji karnych skarbowych: ustawa z 1926 r. przewidywała karę więzienia w 3 wypadkach, ustawa z 1932 r. w 5 wypadkach, a ustawa karna skarbową z 1936 r. – w 21 wypadkach¹.

Od dnia 1.5.1947 r. zaczął obowiązywać dekret z 11.4.1947 r.² Dokonano 24 nim 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 prawa karnego skarbowego z 1936 r., jak i przepisów szczegółowych o przestępstwach podatkowych zawartych poprzednio w Ordynacji podatkowej z 1934 r.³ Przepisy art. 3 i 40 wskazywały konkretne przepisy Kodeksu karnego, które zgodnie z postanowieniami dekretu należało stosować odpowiednio. Podobnie przepisy części procesowej nakazywały odpowiednie stosowanie przepisów Kodeksu postępowania karnego.

Dekret obejmował prawie wszystkie typy zachowań nagannych, godzące w interesy finansowe państwa lub jednostek terytorialnych z tytułu naruszenia przepisów z zakresu cel, monopolów państwa, produkcji i obrotu towarami podlegającymi specjalnemu nadzorowi podatkowemu, obrotu papierami premiovymi, podatków pobieranych na rzecz Skarbu Państwa oraz danin komunalnych⁴. 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 terytorialnego⁵. Ustawa ta nie dotyczyła zaś przestępstw dewizowych, które były uregulowane w osobnym akcie prawnym⁶.

¹ Z. Siwik, *Podstawy prawa karnego skarbowego*, Wrocław 1983, s. 12; *tenże*, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 3–4.

² Dz.U. Nr 32, poz. 140 ze zm.

³ 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.

⁴ Przedmiotem regulacji tej ustawy karnej były naruszenia przepisów w zakresie opłat celnych, monopolu, akcyz i loterii, ponadto pozostałe podatki państwowe, daniny komunalne oraz opłaty skarbowe.

⁵ W. Wójtowicz, *Pojęcie przestępstwa skarbowego w ustawodawstwie karnym skarbowym PRL*, AUMCS 1975, Nr 22, s. 274.

⁶ W dekreście 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 osobami fizycznymi. Zob. A. Bieniek-Kosikowska, C. Kosikowski, *Prawo karne skarbowe czy prawo karne finansowe*, NP 1967, Nr 12, s. 1586.

Dekret z 1947 r. obowiązywał do 1960 r. Po 13 latach jego obowiązywania uchwalono ustawę karną skarbową z 13.4.1960 r.¹, która weszła w życie 30.6.1960 r.² 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 umarzone już na etapie postępowania przygotowawczego³. 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 klasowej⁴. Wzrosła liczba nadużyć podatkowych i celnych, co również unaoczniało konieczność zaostrzenia sankcji. W okresie tym bowiem pojawiła się potrzeba zaostrzenia sankcji wobec sprawców przestępstw skarbowych, których skutki dotyczyły gospodarkę państwową. W prawie karnym skarbowym upatrywano także środka hamowania i kontroli nadprodukcji sektora prywatnego⁵.

- 25 Ustawa z 1960 r. znacznie rozszerzyła 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).

¹ Dz.U. Nr 21, poz. 123 ze zm.

² Zob. *J. Bafia i in.*, Komentarz do ustawy karnej skarbowej. Stan prawny na 1 stycznia 1965, Warszawa 1965.

³ Z. *Siwik*, Podstawy prawa karnego skarbowego, 1979, s. 15.

⁴ 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 przewyższenia 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.

⁵ B. *Koch*, Projekt ustawy karnej skarbowej, Problemy Praworządności 1971, Nr 2, s. 4.

Istotne także, że po raz pierwszy wprowadzono do ustawy przepisy o przestępstwach dewizowych, które tym samym uzyskały status czynów karnych skarbowych. Powodów zaostrzenia 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 więzienia. 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”¹.

Pomimo zaostrzenia sankcji karnych w ustawie karnej skarbowej z 1960 r. i ten system wymiaru kary został uznany za niewystarczający w przedmiocie zwalczania przestępczości skarbowej. W 1963 r. do Sejmu wpłynął rządowy projekt nowelizacji ustawy. W uzasadnieniu 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 przestępczych². Ustawa o zmianie ustawy karnej skarbowej z 1960 r. została uchwalona 29.6.1963 r.³ 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).

Ustawa z 1960 r. wraz ze zmianami wprowadzonymi ustawą z 1963 r. obowiązywała do 31.12.1971 r.

Nową ustawę karną skarbową Sejm uchwalił 26.10.1971 r.⁴, z mocą obowiązującą od 1.1.1972 r. Ustawa ta zastąpiła poprzednio obowiązującą ustawę **26**

¹ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy karno-skarbowej, Sejm PRL II kadencji, sesja VI, druk Nr 317, Warszawa, 9.2.1960 r., s. 71–71.

² Uzasadnienie projektu rządowego, Sejm PRL III kadencji, sesja V, druk Nr 134, Warszawa 1963.

³ Dz.U. Nr 28, poz. 167.

⁴ Dz.U. Nr 28, poz. 260 ze zm.; tekst jedn. Dz.U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 ze zm.