

Część I. Materialne prawo karne skarbowe.

Część ogólna

Rozdział I. Wprowadzenie do prawa karnego skarbowego

Literatura: *J. Bafia*, Prawo karne skarbowe, Warszawa 1980; *S. Baniak*, Prawo karne skarbowe, Kraków 2005; *tenże*, Prawo karne skarbowe, Kraków 2009; *A. Bartosiewicz, R. Kubacki*, Leksykon prawa karnego skarbowego, Wrocław 2003; *ciż*, Ułomne przepisy karne skarbowe dotyczące VAT, GI. 2002, Nr 7; *M. Błaszczyk, M. Zbrojewska*, Kodeks karny skarbowy, Warszawa 2011; *M. Błaszczyk, M. Zbrojewska*, Prawo karne skarbowe, Warszawa 2015; *G. Bogdan, A. Nita, Z. Radzikowska, A. Światłowski*, Kodeks karny skarbowy z komentarzem, Gdańsk 2007; *M. Bojarski* (red.), System Prawa Karnego, t. 11, Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe, Warszawa 2014; *P. Burzyński*, Ustawowe określenie sankcji karnej, Warszawa 2008; *R. Dębski* (red.), System Prawa Karnego, t. 3, Nauka o przestępstwie. Zasady odpowiedzialności, Warszawa 2013; *T. Dukiet-Nagórska* (red.), Prawo karne. Część ogólna, szczególna i wojskowa, Warszawa 2018; *O. Górniok* (red.), Prawo gospodarcze i handlowe, t. 10, Prawo karne gospodarcze, Warszawa 2003; *T. Grzegorzczak*, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2006; *T. Grzegorzczak, R. Olszewski* (red.), Proces karny, prawo karne skarbowe i prawo wykroczeń po zmianach z lat 2015–2016. Księga pamiątkowa poświęcona Profesor Monice Zbrojewskiej, Warszawa 2017; *T. Kaczmarek, G. Łabuda, T. Razowski*, Retroaktywność prawa karnego skarbowego – wybrana problematyka (artykuł dyskusyjny), Prok. i Pr. 2005, Nr 5; *P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski*, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2012; *B. Koch*, Z problematyki przepisów blankietowych w prawie karnym, AUNC, Prawo XVI 1978, Nr 89; *V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka*, Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa 2013; *W. Kotowski, B. Kurzepa*, Kodeks karny skarbowy, Warszawa 2006; *S. Kowalski, O. Włodkowski*, Kodeks karny skarbowy. Praktyczny komentarz z orzecznictwem, Warszawa 2016; *B. Kurzepa*, Przestępstwa i wykroczenia akcyzowe, WPP 2001, Nr 3–4; *A. Marek*, Kodeks karny. Komentarz, Warszawa 2005; *P. Ogiński*, Niektóre problemy kodeksu karnego skarbowego w zakresie przestępstw i wykroczeń podatkowych związanych z dokumentacją, [w:] *L. Bogunia* (red.), Nowa kodyfikacja prawa karnego, t. 17, Wrocław 2005; *F. Prusak*, Normatywne i pragmatyczne aspekty dobrowolnego poddania się karze, NP 1980, Nr 3; *tenże*, Prawo karne skarbowe, Warszawa 2008; *F. Prusak, W. Świda*, Prawo karne skarbowe, Warszawa 1989; *Z. Radzikowska*, Z problematyki błędu w prawie karnym skarbowym, SP 1974, Nr 3; *J. Sawicki*, Zarys prawa karnego skarbowego, Warszawa 2010; *J. Sawicki, G. Skowronek*, Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne, procesowe i wykonawcze, Warszawa 2017; *Z. Sien-*

kiewicz, O funkcjach przypadku przedmiotów w projekcie kodeksu karnego, PiP 1997, z. 4; Z. Siwik (red.), Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania – ocena i perspektywy zmian: materiały z ogólnopolskiej konferencji naukowo-szkoleniowej zorganizowanej przez Katedrę Kryminologii i Prawa Karnego Gospodarczego Uniwersytetu Wrocławskiego, 17 grudnia 2010 roku, Wrocław 2010; *tenże*, Nowa kodyfikacja karna. Kodeks karny skarbowy, Warszawa 1999; *tenże*, Ogólne zasady odpowiedzialności i karania, P. Pod. 1999, Nr 12; *tenże*, Podstawy prawa karnego skarbowego, Wrocław 1983; *tenże*, Projekt Kodeksu karnego skarbowego – o kierunkach zmian w materialnoprawnych przepisach części ogólnej, CzPKiNP 1998, z. 1–2; *tenże*, Wspólne zasady odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe *de lege lata* i *de lege ferenda*, FK 2005, Nr 5; G. Skowronek, Ewolucja prawa karnego skarbowego, cz. 1, Prokurator 2006, Nr 1; *tenże*, Rys historyczny prawa karnego skarbowego, GS 2004, Nr 7–8; B. Srebro, Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej, Kraków 2004; R.A. Stefański, Zwrot korzyści majątkowej uzyskanej z przestępstwa skarbowego innej osoby w Kodeksie karnym skarbowym, Prok. i Pr. 2001, Nr 1; J. Śliwowski, Ustawa karna skarbowa a ogólne zasady prawa karnego, Pal. 1961, Nr 5; D. Świecki, Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w Kodeksie karnym skarbowym, PS 2001, Nr 3; A. Wielgolewska, A. Piaseczny, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2012; L. Wilk, W sprawie autonomii materialnego prawa karnego skarbowego, PiP 2009, z. 8; *tenże*, Założenia nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego z 28.7.2005 r. (część materialnoprawna), MoP 2006, Nr 1; L. Wilk, J. Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2007; *ciż*, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2014; L. Wilk, J. Zagrodnik, Prawo i proces karny skarbowy, Warszawa 2015; W. Wróbel, Zmiana normatywna i zasady intertemporalne w prawie karnym, Kraków 2003; R. Zakrzewski, Ochrona wiarygodności dokumentów w nowym kodeksie karnym, PUG 1999, Nr 7–8; R. Zawlocki (red.), System Prawa Handlowego, t. 10, Prawo karne gospodarcze, Warszawa 2012; A. Zoll (red.), Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz, t. 1, Komentarz do art. 1–116 k.k., Kraków 2004; S. Żółtek, Prawo karne gospodarcze w aspekcie zasady subsydiarności, Warszawa 2009.

§ 1. Pojęcie prawa karnego skarbowego i jego podział

- 1 Prawo karne skarbowe jest szczególną dziedziną prawa karnego, wyodrębnioną ze względu na przedmiot ochrony, którym jest interes finansowy Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego, a od chwili wejścia Polski do Unii Europejskiej – także UE. Ta specjalistyczna dziedzina karnistyki obejmuje aktualnie cztery kategorie rodzajowe przestępstw i wykroczeń skarbowych:
- 1) przestępstwa i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji;
 - 2) przestępstwa i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkowi celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami;
 - 3) przestępstwa i wykroczenia skarbowe przeciwko obrotowi dewizowemu;
 - 4) przestępstwa i wykroczenia skarbowe przeciwko organizacji gier hazardowych.

Pod względem charakteru odpowiedzialności prawo karne skarbowe nawiązuje do powszechnego prawa karnego. Respektuje podstawowe zasady i współ-

czesne standardy powszechnego prawa karnego. Ma jednak swoje wyraźne zaznaczone odrębności wynikające ze wspomnianego przedmiotu ochrony i charakteru przestępstw i wykroczeń skarbowych, które powiązane są ściśle z prawem podatkowym, celnym, dewizowym oraz reglamentacją prawną w zakresie gier hazardowych. Prawo karne skarbowe zabezpiecza przy użyciu środków represji karnej respektowanie norm tych dziedzin prawa, mając wobec nich charakter subsydiarny.

Podstawowy akt normatywny w dziedzinie prawa karnego skarbowego ma od 1999 r. rangę kodeksu – jest to ustawa z 10.9.1999 r. – Kodeks karny skarbowy¹. Akt prawny noszący nazwę „kodeks” zazwyczaj odnoszony jest do określonej, samodzielnej gałęzi prawa. Czy zatem prawo karne skarbowe jest odrębną gałęzią prawa? Trudno na to pytanie odpowiedzieć jednoznacznie, w sposób niebudzący wątpliwości, teoria prawa nie wypracowała bowiem dostatecznie jednolitych i precyzyjnych kryteriów gałęziowego podziału w obrębie systemu prawa.

Nie sposób jednak nie zauważyć, że prawo karne skarbowe już od dawna uznawane jest za swoistą gałąź prawa. Obecnie wykazuje, przynajmniej w zakresie prawa materialnego, daleko posuniętą autonomię wobec powszechnego prawa karnego, posiada swoją własną kompleksową kodyfikację zawartą w Kodeksie karnym skarbowym, co stanowi – jak się wydaje – dość istotne argumenty za uznaniem, że mamy do czynienia z odrębną gałęzią prawa karnego.

W ramach prawa karnego skarbowego, podobnie jak w powszechnym prawie karnym, można wyodrębnić prawo materialne, procesowe oraz wykonawcze. Pierwsze z nich określa kategorie przestępstw i wykroczeń skarbowych, zasady odpowiedzialności i karanía, drugie reguluje postępowanie w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe, wreszcie trzecie – wykonywanie prawomocnych orzeczeń. Należy przy tym zaznaczyć, że w wypadku niektórych instytucji prawa karnego skarbowego ich jednoznaczne przyporządkowanie do prawa materialnego, procesowego lub wykonawczego nie jest łatwe, czego przykładem może być dobrowolne poddanie się odpowiedzialności – instytucja znajdująca swoją regulację prawną zarówno w części materialnej, jak i procesowej Kodeksu karnego skarbowego.

Materialne prawo karne skarbowe dzieli się na część: ogólną i szczególną. W Części ogólnej zawarte są zasady odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe oraz struktura i zasady stosowania środków reakcji karnej skarbowej. Część szczególna obejmuje cztery rozdziały odpowiadające czterem rodzajom przestępstw i wykroczeń skarbowych: podatkowy, celny, dewizowy oraz w zakresie gier hazardowych.

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.

§ 2. Cechy charakterystyczne prawa karnego skarbowego

I. Przedmiot ochrony

- 4 Ogólna charakterystyka prawa karnego skarbowego powinna rozpoczynać się od wskazania na jego specyficzny przedmiot ochrony, gdyż to on w istocie decyduje o jego odrębnościach w stosunku do powszechnego prawa karnego. Jak już wspomniano, prawo karne skarbowe chroni interes finansowy Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz UE. Jest to zatem przedmiot ochrony o charakterze ekonomicznym, a zarazem ponadindywidualnym. Wpływa to na postrzeganie przestępstw i wykroczeń skarbowych w oczach opinii społecznej jako przestępstw (i wykroczeń) „bez ofiar”, ponieważ „pokrzywdzony” jawi się jako organizacja anonimowa. Ten przedmiot ochrony nie ma mocnych etycznie-moralnych korzeni. Nie ma ich bowiem prawo daninowe, regulujące zasady uiszczania różnego rodzaju danin publicznych, ani prawo dewizowe czy administracyjnoprawne w swej istocie regulacje dotyczące gier hazardowych. Dlatego też naruszenia tych regulacji wypełniające znamiona przestępstw i wykroczeń skarbowych spotykają się ze zgoła innym społecznym odbiorem niż zachowania godzące w podstawowe dobra chronione przez powszechne prawo karne, jak choćby życie i zdrowie czy wolność.
- 5 Ogólne pojęcie „interesu finansowego” Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego czy UE jest dość enigmatyczne i w istocie stanowi pewną zbiorczą klauzulę obejmującą zróżnicowane dobra i interesy związane z funkcjonowaniem i egzekwowaniem różnych danin publicznych, z obrotem dewizowym oraz z działalnością w zakresie gier hazardowych. Poszczególne cztery grupy rodzajowe przestępstw i wykroczeń skarbowych (podatkowe, celne, dewizowe i hazardowe) cechuje w związku z tym dość daleko posunięta odrębność.

II. Autonomia

- 6 Kolejną charakterystyczną cechą materialnego prawa karnego skarbowego jest jego autonomia wobec powszechnego prawa karnego. Chodzi o autonomię w dwóch powiązanych ze sobą aspektach: po pierwsze, mówimy o autonomii karnoskarbowej regulacji normatywnej względem regulacji normatywnej powszechnego prawa karnego, po drugie – o autonomii pojęć „przestępstwa skarbowego” oraz „wykroczenia skarbowego” względem pojęć „przestępstwa” oraz „wykroczenia” występujących w powszechnym prawie karnym.

Autonomia karnoskarbowej regulacji normatywnej wyraża się w zakazie recepcji przepisów Kodeksu karnego i ustawy z 20.5.1971 r. – Kodeks wykroczeń¹ z pewnymi tylko, wyraźnie określonymi wyjątkami. Zasadniczo art. 20 § 1 KKS zabrania zastosowania do przestępstw skarbowych przepisów Części ogólnej Kodeksu karnego oraz przepisów ogólnych zawartych w Części woj-skowej tego Kodeksu. Podobnie art. 46 KKS zakazuje stosowania do wykroczeń skarbowych przepisów Części ogólnej Kodeksu wykroczeń. Zakaz recepcji z powszechnego prawa karnego doznaje nielicznych wyjątków poprzez określenie w art. 20 § 2 KKS skromnego katalogu przepisów Kodeksu karnego, które mają być stosowane odpowiednio do przestępstw skarbowych. Odnosnie do wykroczeń skarbowych, przewidziany w art. 46 KKS zakaz recepcji przepisów Części ogólnej Kodeksu wykroczeń ma charakter bezwzględny.

Tak więc recepcja przepisów z powszechnego prawa karnego jest przez obecny Kodeks karny skarbowy ograniczona do minimum.

Za autonomią karnoskarbowej regulacji normatywnej idzie autonomia 7 pojęć „przestępstwa skarbowego” i „wykroczenia skarbowego” względem pojęć „przestępstwa” i „wykroczenia” funkcjonujących w powszechnym prawie karnym. Jest to, wbrew temu co zdaje się sugerować gramatyczna relacja pojęć przestępstwa skarbowego czy wykroczenia skarbowego (zawierających rzeczownik z przymiotnikiem) w stosunku do ogólniejszych pojęć przestępstwa czy wykroczenia (ten sam rzeczownik bez przymiotnika). Ta gramatyczna relacja (*genus proximum plus differentia specifica*) wskazuje na stosunek podrzędności, w jakim zbiór desygnatów pojęcia przestępstwa skarbowego czy wykroczenia skarbowego pozostaje wobec zbioru desygnatów pojęć przestępstwa czy wykroczenia. Jednak z przepisów wprowadzających Kodeks karny skarbowy (art. 4 § 6 pkt 1–8 oraz art. 4 § 7 pkt 1–3 ustawy z 10.9.1999 r. – Przepisy wprowadzające Kodeks karny skarbowy²), jak i z niektórych przepisów Kodeksu karnego (np. art. 258 § 1 KK), jednoznacznie literalnie wynika, że gdziekolwiek w przepisach prawa używa się określić: „przestępstwo” lub „wykroczenie” bez bliższego dopełnienia, tam nie ma podstaw, aby bez wyraźnego wskazania ustawodawcy rozciągać te pojęcia także na przestępstwa skarbowe czy wykroczenia skarbowe. Wbrew zatem temu, co sugeruje gramatyka, pojęcie „przestępstwo” nie obejmuje przestępstwa skarbowego, podobnie jak pojęcie „wykroczenie” nie obejmuje wykroczenia skarbowego. Potwierdzenie tego można znaleźć w uchwale pełnego składu Izby Karnej Sądu Najwyższego z 4.4.2005 r.³, według której obecny Kodeks karny skarbowy wyraża pełną

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 2151 ze zm.

² Dz.U. Nr 83, poz. 931 ze zm.

³ I KZP 7/05, OSNK 2005, Nr 4, poz. 44.

autonomię prawa karnego skarbowego, co dotyczy także autonomii i odrębności pojęcia przestępstwa względem pojęcia przestępstwa skarbowego, co odpowiednio dotyczy też wykroczeń. Sąd Najwyższy jednoznacznie stwierdza, że pojęcie przestępstwa nie obejmuje przestępstwa skarbowego. W uzasadnieniu tej uchwały SN podkreślił, że obecnie prawo karne skarbowe stanowi w pełni autonomiczną dziedzinę prawa karnego, która nie tylko ma wyłączność na stanowienie czynów skarbowych, ale w której odpowiedzialność za nie opiera się na odrębnie ujętych – choć podobnych jak w prawie karnym powszechnym, ale nie tych samych – zasadach.

III. Subsydiarność wobec prawa finansowego

- 8 Subsydiarność prawa karnego skarbowego względem prawa finansowego (a konkretnie względem prawa podatkowego, celnego, dewizowego oraz regulacji w zakresie hazardu) polega na tym, że przepisy prawa karnego skarbowego chronią i zabezpieczają za pomocą sankcji karnych respektowanie norm finansowoprawnych w takim zakresie, w jakim samo prawo finansowe nie dysponuje wystarczającymi sankcjami w celu przymuszenia do przestrzegania własnych norm.

W doktrynie prawa karnego wyróżnia się obecnie dwa rodzaje norm: sankcjonowaną i sankcjonującą. Norma sankcjonowana nakazuje lub zakazuje określonego zachowania, czyli decyduje o jego bezprawności. Natomiast norma sankcjonująca przewiduje konsekwencje naruszenia normy sankcjonowanej, czyli decyduje o karalności określonego zachowania.

Przepisy prawa karnego skarbowego zawierają zasadniczo normy sankcjonujące, normy sankcjonowane bowiem zawarte są w prawie finansowym. Te prawnofinansowe normy sankcjonowane mają charakter pierwotny w stosunku do wtórnych i subsydiarnych względem nich norm sankcjonujących zawartych w prawie karnym skarbowym. Normy prawa finansowego obowiązują niezależnie od treści przepisów karnych skarbowych. Te ostatnie przewidują karalność naruszenia norm finansowoprawnych.

IV. Blankietowa technika legislacyjna

- 9 Powiązania prawa karnego skarbowego z prawem finansowym znajdują swoje odzwierciedlenie w specyficznej technice legislacyjnej stosowanej w Części szczególnej materialnego prawa karnego skarbowego. Jest to technika tzw. blankietowej budowy przepisów.

Pojęcie przepisów „blankietowych” odnoszone jest najogólniej do przepisów, które określając zagrożenie karne, odsyłają jednocześnie w zakresie opisu czynu do innych źródeł prawa. Ustawowy opis czynu zabronionego polega na zakazie naruszenia jakiejś normy nieprawnokarnej.

W blankietowych przepisach karnych skarbowych występuje odesłanie poza Kodeks karny skarbowy, do przepisów prawa finansowego, które dopełniają ustawowe opisy czynów zabronionych. Bez tego dopełnienia opisy czynów zabronionych są niekompletne.

Wyraźne odesłanie do konkretnych, pozakarnych aktów prawnych ma miejsce np. w tych wyjaśnieniach tzw. słowniczka pojęć (art. 53 KKS), w których w zakresie rozumienia określonych pojęć używanych w przepisach Części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego odsyła się do wskazanych aktów prawa podatkowego, celnego, dewizowego lub hazardowego (zob. np. art. 53 § 30–35a KKS).

V. Hermetyczny charakter

Kodeks karny skarbowy nie posiada odpowiednika art. 116 KK, co oznacza, że nie przewiduje możliwości zastosowania przepisów swej Części ogólnej do jakichkolwiek istniejących poza Kodeksem karnym skarbowym przepisów karnych, nawet gdyby miały one ewidentnie „skarbowy” charakter. Wszelkie wątpliwości rozwiewa art. 53 § 1 zd. 2 KKS, w myśl którego określenie czynu zabronionego jako przestępstwa lub wykroczenia skarbowego może nastąpić tylko w Kodeksie karnym skarbowym. Ta regulacja jest wyrazem zupełności Kodeksu i podkreśla jego hermetyczny charakter. **10**

VI. Priorytet celu egzekucyjnego przed represją

W pragmatycznym, pozbawionym głębszych etyczno-moralnych korzeni, prawie karnym skarbowym bardziej niż o represję chodzi o egzekwowanie należności publicznoprawnych i wyrównanie uszczerbku finansowego Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innego uprawnionego podmiotu. Założenie priorytetu celu egzekucyjnego przed represją stanowi *signum temporis* współczesnej polityki kryminalnej w prawie karnym skarbowym. Przejawia się to w wielu regulacjach karnoskarbowych, które w swym całokształcie wyrażają tezę, że im wcześniej zostanie wyrównany uszczerbek finansowy wierzyciela daninowego i zrealizowane będą zobowiązania publicznoprawne, na tym większe ulgi i złagodzenia odpowiedzialności karnej skarbowej może liczyć sprawca przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Są to ulgi **11**

idące niekiedy, jak np. w przypadku instytucji tzw. czynnego żalu (art. 16 i 16a KKS), aż do całkowitego wyłączenia karalności czynu. Warunkiem skorzystania z tych ulg jest zawsze uiszczenie w całości wymagalnej należności publicznoprawnej (z tytułu podatku lub innej daniny, cła, rozliczenia dotacji lub subwencji) uszczuplonej czynem zabronionym.

§ 3. Funkcje prawa karnego skarbowego

- 12 Prawo karne skarbowe jako gałąź karnistyki pełni, w różnym rzecz jasna stopniu, wszystkie funkcje charakterystyczne dla szeroko rozumianego prawa karnego.

Jako historycznie pierwotną w prawie karnym wymienia się funkcję represyjną, zwaną też sprawiedliwościową. Ponadto mówi się o funkcji ochronnej, prewencyjnej (zarówno w aspekcie prewencji ogólnej, jak i szczególnej), gwarancyjnej, wreszcie kompensacyjnej.

Funkcja sprawiedliwościowa czy też represyjno-sprawiedliwościowa leży – jak wspomniano – u genezy prawa karnego. Kojarzona jest niekiedy z odwetem. Zastosowanie represji karnej ma zaspokoić poczucie sprawiedliwości zarówno indywidualne (pokrzywdzonego), jak i społeczne.

Ta funkcja prawa karnego odgrywa zdecydowanie większą rolę w tradycyjnych przestępstwach pospolitych, gdzie pokrzywdzonym jest konkretna jednostka, takich jak zabójstwo czy kradzież, niż w przestępstwach takich jak skarbowe, które godzą w interes ogólny. W prawie karnym skarbowym funkcja sprawiedliwościowa wynika z ustawowej dyrektywy dostosowania dolegliwości represji karnej skarbowej do stopnia społecznej szkodliwości czynu i stopnia winy sprawcy (art. 12 § 2 KKS).

- 13 Bez wątpienia prawo karne skarbowe pełni doniosłą funkcję ochronną, chroniąc interesy finansowe Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego i UE.

Jeśli chodzi o funkcję prewencyjną prawa karnego, to rozróżnia się prewencję ogólną (generalną) oraz szczególną (indywidualną). O prewencji ogólnej mówi się w dwóch aspektach czy też wersjach. Tak zwana negatywna prewencja ogólna oparta jest na negatywnym odczuciu strachu i polega, mówiąc krótko, na odstraszeniu potencjalnych sprawców od popełniania czynów karalnych. Odstraszanie z zasady wymaga surowych kar. Natomiast tzw. pozytywna prewencja ogólna polega raczej na utwierdzeniu przekonania w społeczeństwie, iż określone dobra prawne i wartości społeczne są należycie chronione, i tym samym na kształtowaniu świadomości prawnej społeczeństwa. Tak rozumiana

prewencja ogólna nie potrzebuje surowego karania, wyznacza ona raczej dolną niż górną granicę kary, czyli granicę, poniżej której powstać może w społeczeństwie przekonanie o niedostatecznej ochronie pewnych dóbr i wartości oraz o opłacalności ich naruszania.

Jest to, rzecz jasna, pewne teoretyczne rozróżnienie, w praktycznym bowiem działaniu oba aspekty ogólnoprewencyjne mogą istnieć obok siebie. Sankcja karna przewidziana w ustawie lub zastosowana w praktyce jednych może odstraszać, u innych zaś umacniać i kształtować świadomość społeczną i prawną.

Ustawodawca w Kodeksie karnym skarbowym za wzorem Kodeksu karnego zadekretował w art. 12 § 2 *in fine* tzw. pozytywną prewencję generalną, wyrażając dyrektywę nakazującą wzięcie pod uwagę przy wymiarze kary również potrzeb w zakresie kształtowania świadomości prawnej społeczeństwa. Nie sposób jednak nie zauważyć, że tzw. pozytywna prewencja generalna zdecydowanie lepiej jest realizowana w zakresie tradycyjnej przestępczości kryminalnej. Poza tym ustawodawca w Kodeksie karnym odstąpił już od wyrażenia pozytywnej prewencji generalnej na rzecz niegdysiejszego ujęcia tzw. społecznego oddziaływania kary.

Z kolei w obszarze oddziaływania szczególnie- czy też indywidualno-prewencyjnego ukierunkowanym na konkretnego sprawcę przestępstwa czy wykroczenia skarbowego chodzi o zapobieganie ponownemu naruszeniu prawa oraz o wychowanie w duchu jego poszanowania. Również o tych celach karania mówi przepis art. 12 § 2 KKS, podczas gdy Kodeks karny nie mówi już o celu wychowawczym.

Funkcja gwarancyjna prawa karnego, mocno podkreślana w demokratycznych państwach prawnych, dotyczy relacji państwo – obywatel. Temu ostatniemu prawo karne powinno gwarantować pewność, że nie będzie pociągnięty do odpowiedzialności karnej za żadne zachowanie, które w czasie jego realizacji nie było zabronione pod groźbą kary, że może być pociągnięty do odpowiedzialności karnej jedynie za ściśle w ustawie określone zachowania, wreszcie że zastosowanie represji karnej musi również ściśle opierać się na dokładnej regulacji prawnej. Jeżeli więc istotą funkcji gwarancyjnej jest jasność co do tego, co jest karalne i w jaki sposób, to z natury rzeczy funkcja ta musi doznawać w prawie karnym skarbowym pewnego „upośledzenia” w stosunku do powszechnego prawa karnego, a to ze względu na wspomnianą już blankietowość przepisów karnych skarbowych. Z powodu ich ścisłych powiązań z rozległymi regulacjami prawnofinansowymi granica pomiędzy tym, co dozwolone, a tym, co zakazane nie rysuje się w tym obszarze wyraźnie. „Zaciemniają” ją liczne wady techniczno-legislacyjne prawa finansowego i jego brak normatyw-

nej stabilizacji (zmiennosc) wchodzące poprzez blankietowe przepisy na teren prawa karnego skarbowego.

Funkcja kompensacyjna czy też restytucyjna prawa karnego jest najmłodsza z funkcji wymienianych w karnistyce. W prawie karnym powszechnym wiąże się ona ze wzmocnieniem pozycji pokrzywdzonego przestępstwem. W prawie karnym skarbowym występuje pod nazwą funkcji egzekucyjnej czy też egzekucyjno-kompensacyjnej. Jak już wspomniano, filozofia stosowania represji karnej skarbowej opiera się na założeniu priorytetu egzekwowania należności publicznoprawnych i wyrównywania uszczerbku finansowego wierzycieli daninowych przed represją. Jest to więc specyficzna i niezwykle doniosła funkcja prawa karnego skarbowego, jako bardzo pragmatycznej dziedziny karnistyki.

§ 4. Podstawowe zasady prawa karnego skarbowego

- 15 W zakresie podstawowych swoich zasad prawo karne skarbowe nawiązuje ściśle do powszechnego prawa karnego. Zasady te bowiem wynikają w znacznej mierze z gwarantowanych przez Konstytucję RP oraz prawo międzynarodowe współczesnych standardów odpowiedzialności karnej.

Należy do nich przede wszystkim zasada maksymalnie dokładnego i wyłącznie ustawowego określenia czynów zabronionych, znana jako łacińska paremia *nullum crimen sine lege*. W prawie karnym skarbowym ze względu na jego dwupodział deliktów na przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe powinno się, ściśle rzecz biorąc, mówić o zasadzie *nullum crimen, nulla contraventio sine lege*.

Wiąże się z nią zakaz wstecznego działania ustawy w sposób pogarszający sytuację prawną sprawcy czynu oraz zakaz stosowania analogii na niekorzyść sprawcy.

Omawianej zasadzie towarzyszy także zasada wyłącznie ustawowej określoności kar i innych środków reakcji karnej skarbowej (*nulla poena sine lege*).

Fundamentalną zasadą prawa karnego skarbowego jest również wynikająca z treści art. 1 § 3 KKS zasada winy (*nullum crimen, nulla contraventio sine culpa*), zgodnie z którą do przypisania odpowiedzialności karnej skarbowej za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe niezbędne jest stwierdzenie winy. Jest ona koniecznym elementem zarówno przestępstwa, jak i wykroczenia skarbowego, który musi być odrębnie od pozostałych elementów stwierdzony i przypisany sprawcy czynu według reguł Kodeksu karnego skarbowego.

- 16 Z zasadą winy związana jest zasada odpowiedzialności indywidualnej i osobistej, w myśl której sprawca czynu zabronionego odpowiada za własne zacho-

wanie, a nie za zachowania innych podmiotów. Odpowiedzialności karnej skarbowej zaś nie może przejąć na siebie inna osoba niż sprawca czynu. Zgodnie z art. 13 § 2 KKS okoliczności wpływające na wymiar kary, środka karnego lub innego środka uwzględnia się tylko co do osoby, której one dotyczą.

W prawie karnym skarbowym tradycyjnie funkcjonuje instytucja tzw. odpowiedzialności posiłkowej, której istota sprowadza się do „przerzucenia” odpowiedzialności za wykonanie grzywny orzeczonej za przestępstwo skarbowe ze sprawcy czynu na inny podmiot pozostający w określonych relacjach ze sprawcą. Jednak ta kategoria odpowiedzialności nie ma charakteru odpowiedzialności karnej, gdyż oparta jest na konstrukcjach cywilistycznych, zatem nie przeczy ona zasadzie odpowiedzialności indywidualnej i osobistej odnoszonej do odpowiedzialności karnej skarbowej.

Dalej, prawo karne skarbowe opiera się na zasadzie, zgodnie z którą nie ma przestępstwa ani wykroczenia skarbowego bez elementu ich społecznej szkodliwości, którego stopień – jak wynika z treści art. 1 § 2 KKS – musi być wyższy niż znikomy (zasada *nullum crimen, nulla contraventio sine periculo sociali*).

Naczelną wreszcie dyrektywą stosowania środków reakcji karnej skarbowej jest wyrażona w art. 12 § 1 KKS zasada humanitaryzmu nakazująca stosowanie tych środków w szczególności z poszanowaniem godności człowieka.

Należy zauważyć, że powyższe zasady prawa karnego skarbowego odpowiadają jego gwarancyjnej funkcji, gdyż chronią jednostkę przed arbitralnym posługiwaniem się przez państwo represją karną skarbową.

§ 5. Zarys historycznej ewolucji prawa karnego skarbowego

Prawo karne skarbowe jest stosunkowo młodą dziedziną karnistyki. W starożytności uważano, że działanie przeciwko fiskusowi nie jest w ogóle przestępstwem, co tłumaczono brakiem potępienia społecznego takich czynów, ponieważ obywatele nie odczuwali zagrożenia z powodu czynów, które ich bezpośrednio nie dotyczyły. Takie poglądy przetrwały całe wieki. W zasadzie dopiero od połowy XIX w. zaczyna się właściwe kształtowanie prawa karnego skarbowego. Było to przejawem ówczesnej tendencji do wydzielania nowych działów specjalnych w systemach prawa. W tym okresie większość doktryny traktowała prawo karne skarbowe jako część powszechnego prawa karnego, uważając, że przestępstwa skarbowe są zwykłymi oszustwami i nie ma potrzeby tworzenia dla nich osobnych norm. Dopiero na początku XX w. zaczęto głosić poglądy, że przestępstwa skarbowe są jednak przestępstwami

osobnego rodzaju, które należy wyodrębnić w ramach samodzielnego prawa karnego skarbowego. W odróżnieniu bowiem od prawa karnego powszechnego w prawie karnym skarbowym trudniej jest wskazać na takie zachowania, które powszechnie uważane są za „zło”, i tak naprawdę to jedynie ustawa wskazuje w tej dziedzinie ludziom, co wolno, a czego nie. Czyny skarbowe nie mają więc charakteru „zła samego w sobie” (*mala in se*), czyli zła, które jest niezależne od zakazu i zagrożenia karą, lecz są to czyny sprzeczne tylko z prawem, których „zło” polega właśnie na tym, że zabronił ich ustawodawca (*mala prohibita*). To zatem, co dziś jest zakazane, jutro może być dozwolone, i odwrotnie. Dlatego do przestępstw skarbowych nie można stosować tych samych reguł, co do tzw. kryminalnych.

W Polsce po odzyskaniu w 1918 r. niepodległości w pierwszym okresie obowiązywały w zakresie prawa karnego skarbowego akty prawne byłych państw zaborczych.

Pierwsza polska ustawa karna skarbową, jako akt unifikujący tę gałąź prawa po okresie rozbiorów, pochodzi z 1926 r.¹ W okresie międzywojennym od zapoczątkowania przez ustawę karną skarbową z 1932 r. posiłkowego stosowania ogólnych przepisów prawa karnego powszechnego prawo karne skarbowe wykazywało tendencję do integracji z prawem karnym powszechnym. Jednak w okresie tym zasadniczo nie wyszło poza przepisy w zakresie ceł i obrotu towarowego z zagranicą oraz monopolii państwowych i akcyz (podatków pośrednich). Odrębnie były uregulowane przepisy o przestępstwach podatkowych (w tzw. Ordynacji podatkowej z 1934 r.), również w odrębnych aktach prawnych uregulowana była problematyka przestępstw dewizowych i w zakresie opłat.

Dwie pierwsze międzywojenne ustawy karne skarbowe (z 1926 i 1932 r.) nie знаły formalnego trójpodziału deliktów na zbrodnie, występki i wykroczenia. Posługiwały się jedną kategorią przestępstwa skarbowego, z tym że wyodrębniały w jego ramach kategorię przestępstw tzw. porządkowych, tj. takich, które zagrożone były porządkowymi karami pieniężnymi.

Począwszy od dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z 3.11.1936 r. – Prawo karne skarbowe² zaczęto stosować podział przestępstw skarbowych na dwie kategorie: występki skarbowe i wykroczenia skarbowe. Te ostatnie (tj. wykroczenia skarbowe) były zatem kategorią przestępstw skarbowych. Taki dwupodział deliktów utrzymał się do 1971 r.

¹ Ustawa karna skarbową z 2.8.1926 r. (Dz.U. Nr 105, poz. 609 ze zm.); ustawa karna skarbową z 18.3.1932 r. (Dz.U. Nr 34, poz. 355 ze zm.).

² Dz.U. Nr 84, poz. 581 ze zm.

Po II wojnie światowej spośród wszystkich działów systemu prawa karnego prawo karne skarbowe zostało, poza wojskowym, zreformowane najszybciej, bo już w 1947 r.¹ Zespoliło ono w jednym akcie prawnym zagadnienia celne i podatkowe, a także z zakresu opłat skarbowych. Natomiast w kolejnej ustawie karnej skarbowej z 1960 r., zaostrzającej generalnie karanie, włączono do prawa karnego skarbowego problematykę dewizową².

Wejście w życie z dniem 1.1.1970 r. nowej kodyfikacji prawa karnego powszechnego z 1969 r. spowodowało potrzebę także nowej kodyfikacji karno-skarbowej, którą uchwalono 26.10.1971 r.³ Odpowiadała ona systemowi i założeniom prawa finansowego w warunkach tamtego ustroju społeczno-ekonomicznego. Dostosowano podział czynów do struktury powszechnej i w miejsce dotychczasowej konstrukcji polegającej na objęciu wspólnym mianem przestępstwa skarbowego zarówno występków, jak i wykroczeń skarbowych wprowadzono za wzorem prawa karnego powszechnego niepodzielną kategorię przestępstw skarbowych, obok wykroczeń skarbowych.

W grudniu 1989 r. Minister Sprawiedliwości w porozumieniu z Ministrami 18
Finansów i Współpracy Gospodarczej z Zagranicą powołał zespół Reformy Prawa Karnego Skarbowego, na którego czele stanął prof. *Zygfryd Siwik* z Uniwersytetu Wrocławskiego, w celu zastąpienia ustawy karnej skarbowej z 1971 r. aktem prawnym odpowiadającym zasadom demokratycznego państwa prawa i otwartej gospodarki rynkowej.

W lipcu 1998 r. obszerną nowelizacją dostosowano ustawę karną skarbową z 1971 r. do nowej powszechnej kodyfikacji karnej z 1997 r. oraz zmienionych realiów społeczno-ekonomicznych i systemu prawa finansowego⁴. Pomimo tego uchwalenie całkiem nowej kompleksowej kodyfikacji prawa karnego skarbowego stało się niezbędne ze względu na wymagania konstytucyjne, w szczególności te postanowienia Konstytucji RP, które wyrażały zasadę prawa obywatela do sądu (art. 45) i sądowego wymiaru sprawiedliwości (art. 177) oraz wyłącznie sądowi przyznawały prawo do orzekania o istotnym w prawie karnym skarbowym przypadku rzeczy (art. 46 Konstytucji RP).

Dlatego 10.9.1999 r. uchwalono nową kompleksową ustawę, której po raz pierwszy w prawie karnym skarbowym nadano rangę kodeksu (Kodeks karny skarbowy). Jest on zdecydowanie bardziej autonomiczny w stosunku do powszechnego prawa karnego niż poprzednia ustawa karna skarbową z 1971 r.

¹ Dekret z 11.4.1947 r. – Prawo karne skarbowe (Dz.U. Nr 32, poz. 140 ze zm.).

² Ustawa karna skarbową z 13.4.1960 r. (Dz.U. Nr 21, poz. 123 ze zm.).

³ Ustawa karna skarbową z 26.10.1971 r. (Dz.U. Nr 28, poz. 260 ze zm.; tekst jedn. Dz.U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 ze zm.).

⁴ Nowela z 3.7.1998 r. (Dz.U. Nr 108, poz. 682).

Ogranicza bowiem do minimum recepcję przepisów z powszechnego prawa karnego, samodzielnie także definiuje pojęcia przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego oraz bardzo wiele innych pojęć w tzw. słowniczku pojęć (art. 53 KKS).

- 19 W obecnych czasach, gdy nasila się proces inflacji przepisów prawa, dotyczący również karnistyki, nie powinno dziwić, że w ciągu niecałych 20 lat swego obowiązywania Kodeks karny skarbowy doczekał się już kilkadziesiątu nowelizacji o różnym zakresie, czasem ograniczonym do jednego przepisu (np. wprowadzenie art. 16a czy 76a), innym razem znacznie szerszych. Dotyczyły one zarówno zagadnień prawnomaterialnych, jak i procesowych. Wspomniemy tu tylko o niektórych z nich.

Gdy chodzi o część szczególną materialnego prawa karnego skarbowego, gruntownej przebudowie uległy Rozdziały 8 (dewizowy) i 9 (hazardowy), zaś w Rozdziale 6 (podatkowym) grupa przestępstw i wykroczeń akcyzowych.

Warto zwrócić uwagę na nowelizację Kodeksu karnego skarbowego dokonaną ustawą z 24.7.2003 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy¹, na mocy której rozszerzono karnoskarbową ochronę w zakresie przestępstw i wykroczeń podatkowych i celnych także na interesy finansowe UE, przez co prawo karne skarbowe straciło swój poprzedni wyłącznie krajowy charakter. Ta nowelizacja weszła w życie z dniem uzyskania przez Rzeczpospolitą Polską członkostwa w UE.

Projekt nowelizacji KKS z 21.12.2018 r., zawierający bardzo szeroki zakres zmian dotychczas nie doczekał się, inaczej niż Kodeks karny, realizacji. Są zatem tylko zmiany „punktowe” KKS.

§ 6. Źródła prawa karnego skarbowego

- 20 Ze wspomnianej poprzednio zasady *nullum crimen, nulla contraventio sine lege* wynika, że podstawowym źródłem prawa karnego skarbowego (podobnie zresztą jak powszechnego) jest ustawa. Zasada ta na gruncie prawa karnego skarbowego rodzi specyficzne problemy ze względu na jego ścisłe powiązania z prawem finansowym, w którym duże znaczenie mają oprócz samych ustaw również akty wykonawcze do nich, czyli akty normatywne rangi niższej niż ustawa (podustawowe).

Pod rządem ustawy karnej skarbowej z 1971 r. doktryna i orzecznictwo karnoskarbowe stały na stanowisku, że pod pojęciem „ustawy” należy rozumieć całokształt przepisów uzasadniających odpowiedzialność karą skarbo-

¹ Dz.U. Nr 162, poz. 1569.

wą, zatem nie tylko ustaw, ale także wydanych na ich podstawie rozporządzeń wykonawczych, a nawet aktów jeszcze niższej rangi (np. zarządzeń).

Stanowisko to uległo zmianie pod wpływem orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego z lat 90. XX w. Podkreśla ono, że w świetle konstytucyjnego podziału materii między ustawy i akty wykonawcze podstawowe elementy zarówno czynu, jak i kary muszą być określone w samej ustawie i nie mogą być w sposób blankietowy pozostawione do unormowania w akcie wykonawczym. Zdaniem TK wymaganie określoności dotyczyć musi zarówno materialnych elementów czynu, jak i kary, tak aby czyniło zadość wymogowi przewidywalności. Przepisy prawne muszą bowiem stwarzać podmiotowi odpowiedzialności karnej możliwość uprzedniego i dokładnego rozeznania skutków zachowania. Materialne elementy czynu zabronionego muszą być określone wyłącznie w ustawie, i to z zachowaniem wymogów kompletności, precyzji i jednoznaczności.

To rygorystyczne stanowisko w kwestii wyłączności ustawy jako źródła prawa karnego skarbowego popiera część współczesnej doktryny karnoskarbowej. Niektórzy jednak autorzy twierdzą, że jest ono praktycznie nie do zrealizowania w tej dziedzinie karnistyki. Powołują się na art. 92 ust. 1 Konstytucji RP, zgodnie z którym rozporządzenie wykonawcze wydawane jest na podstawie szczegółowego upoważnienia ustawowego i w celu jego wykonania. Według tych autorów specyfika prawa finansowego sprawia, że konieczne jest wydawanie rozporządzeń po to, aby możliwe było wykonywanie ustaw w tej dziedzinie prawa. Opowiadają się oni za stanowiskiem dopuszczającym określenie pewnych znamion czynu zabronionego także w akcie wykonawczym do ustawy, zastrzegając jedynie, że stosowne przepisy podustawowe, w których znajduje się opis pewnych znamion czynu zabronionego, muszą być wydane na podstawie i w granicach ustawowych upoważnień.

W tej ważnej kwestii w niniejszym opracowaniu reprezentowane jest stanowisko, które bazuje na rozróżnieniu elementu karalności czynu, który wyraża karnoskarbowa norma sankcjonująca, oraz elementu bezprawności czynu, który wyraża z kolei finansowa norma sankcjonowana.

W odniesieniu do elementu karalności czynu zasada ustawowej wyłączności **21** powinna mieć charakter bezwzględny, zatem wykluczone jest określanie czynu karalnego przez akty podustawowe. Wyłącznie z ustawowego opisu musi być możliwe odtworzenie określonej klasy zachowań uznanych za karalne, np. że karalne jest zatajenie przedmiotu lub podstawy opodatkowania, podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy w deklaracji czy oświadczeniu względnie uczestnictwo w nielegalnej grze losowej lub zakładzie wzajemnym.