

PIOTR KARDAS ■ GRZEGORZ ŁABUDA  
TOMASZ RAZOWSKI

# KODEKS KARNY SKARBOWY

KOMENTARZ



**LEX**

a Wolters Kluwer business

KODEKS  
KARNY  
SKARBOWY

**W SERII**

**KOMENTARZE**

**UKAZAŁY SIĘ:**

KODEKS KARNY. CZĘŚĆ OGÓLNA. TOM I

KOMENTARZ

POD REDAKCJĄ ANDRZEJA ZOLLA

---

KODEKS KARNY. CZĘŚĆ SZCZEGÓLNA. TOM II I III

KOMENTARZ

POD REDAKCJĄ ANDRZEJA ZOLLA

---

OCHRONA DANYCH OSOBOWYCH

KOMENTARZ

JANUSZ BARTA, RYSZARD MARKIEWICZ, PAWEŁ FAJGIELSKI

---

USTAWA O OCHRONIE KONKURENCJI I KONSUMENTÓW

KOMENTARZ

KONRAD KOHUTEK, MAŁGORZATA SIERADZKA

---

PRAWO ZAMÓWIEŃ PUBLICZNYCH

KOMENTARZ + PŁYTA CD

WŁODZIMIERZ DZIERŻANOWSKI, JAROSŁAW JERZYKOWSKI,

MAŁGORZATA STACHOWIAK

---

PRAWO PRASOWE

KOMENTARZ

JACEK SOB CZAK

PIOTR KARDAS ■ GRZEGORZ ŁABUDA  
TOMASZ RAZOWSKI

# KODEKS KARNY SKARBOWY

KOMENTARZ



LEX

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2010

*Stan prawny na 15 grudnia 2009 r.*

Wydawca:  
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący:  
Joanna Cybulska

Opracowanie redakcyjne:  
Katarzyna Rybczyńska

Skład, łamanie:  
Andrzej Gudowski

© Copyright by  
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2010

ISBN: 978-83-7601-882-9

Wydane przez:  
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Redakcja Książek  
01-231 Warszawa, ul. Płocka 5a  
tel. (022) 535 80 00, (022) 535 82 00  
31-156 Kraków, ul. Zaczysze 7  
tel. (012) 630 46 00  
e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)  
Księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

## Spis treści

Wykaz skrótów .....	7
Wprowadzenie .....	11
Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy .....	13
<b>Tytuł I. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.....</b>	<b>15</b>
Dział I. Część ogólna .....	15
Rozdział 1. Przepisy wstępne .....	15
Rozdział 2. Zaniechanie ukarania sprawcy .....	257
Rozdział 3. Przestępstwa skarbowe .....	307
Rozdział 4. Wykroczenia skarbowe .....	467
Rozdział 5. Objasnienie wyrażeń ustawowych .....	476
Dział II. Część szczególna.....	521
Rozdział 6. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji.....	521
Rozdział 7. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami.....	741
Rozdział 8. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obrotowi dewizowemu .....	783
Rozdział 9. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko organizacji gier i zakładów wzajemnych .....	825
Rozdział 10. (uchylony) .....	843
<b>Tytuł II. Postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe .....</b>	<b>844</b>
Dział I. Przepisy wstępne .....	844
Rozdział 11. Przepisy ogólne .....	844
Rozdział 12. Strony i ich procesowi przedstawiciele .....	871

Rozdział 13. Zabezpieczenie majątkowe .....	928
Rozdział 14. Właściwość organów postępowania przygotowawczego.....	940
Dział II. Pociągnięcie do odpowiedzialności za zgodą sprawcy.....	950
Rozdział 15. Postępowanie mandatowe .....	950
Rozdział 16. Zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności.....	973
Oddział 1. Przebieg negocjacji.....	973
Oddział 2. Zezwolenie .....	1013
Dział III. Postępowanie przygotowawcze .....	1028
Dział IV. Postępowanie przed sądem.....	1073
Rozdział 17. Postępowanie przed sądem pierwszej instancji....	1073
Rozdział 18. Postępowanie odwoławcze i nadzwyczajne środki zaskarżenia.....	1100
Dział V. Postępowanie nakazowe.....	1112
Dział VI. Postępowanie w stosunku do nieobecnych.....	1114
Rozdział 19. Przesłanki .....	1114
Rozdział 20. Przebieg postępowania .....	1120
<b>Tytuł III. Postępowanie wykonawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe .....</b>	<b>1125</b>
Dział I. Część ogólna .....	1125
Rozdział 21. Zakres obowiązywania.....	1125
Rozdział 22. Postępowanie.....	1127
Dział II. Część szczególna.....	1132
Rozdział 23. Wykonywanie kar .....	1132
Rozdział 24. Wykonywanie środków karnych .....	1140
<b>Bibliografia .....</b>	<b>1143</b>
<b>Skorowidz rzeczowy.....</b>	<b>1173</b>

## Wykaz skrótów

### Akty prawne

- EKPCz – Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności z dnia 4 listopada 1950 r. (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 z późn. zm.)
- k.k. – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553 z późn. zm.)
- k.k.s. – ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 z późn. zm.)
- k.k.w. – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny wykonawczy (Dz. U. Nr 90, poz. 557 z późn. zm.)
- k.p.k. – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555 z późn. zm.)
- k.p.w. – ustawa z dnia 24 sierpnia 2001 r. – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (tekst jedn.: Dz. U. z 2008 r. Nr 133, poz. 848 z późn. zm.)
- k.s.h. – ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037 z późn. zm.)
- k.w. – ustawa z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 109, poz. 756)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- nowela lipcowa,  
ustawa z dnia  
28 lipca 2005 r. – ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 178, poz. 1479)



- nowela styczniowa – ustawa z dnia 10 stycznia 2003 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego, ustawy – Przepisy wprowadzające Kodeks postępowania karnego, ustawy o świadku koronnym oraz ustawy o ochronie informacji niejawnych (Dz. U. Nr 17, poz. 155)
- ordynacja podatkowa – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.)
- prawo dewizowe – ustawa z dnia 27 lipca 2002 r. – Prawo dewizowe (Dz. U. Nr 141, poz. 1178 z późn. zm.)
- u.k.s. z 1971 r. – ustawa karna skarbową z dnia 26 października 1971 r. (tekst jedn.: Dz. U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 z późn. zm.)
- u.o.p.z. – ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (Dz. U. Nr 197, poz. 1661 z późn. zm.)
- u.s.p. – ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych (Dz. U. Nr 98, poz. 1070 z późn. zm.).
- ustawa NIP – ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (tekst jedn.: Dz. U. z 2004 r. Nr 269, poz. 2681 z późn. zm.)
- ustawa o grach i zakładach wzajemnych – ustawa z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2004 r. Nr 4, poz. 27 z późn. zm.)
- ustawa o podatku akcyzowym – ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11 z późn. zm.)
- ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.)
- ustawa o podatku od towarów i usług – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.)
- ustawa o rachunkowości – ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 z późn. zm.)
- ustawa o Służbie Celnej – ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (Dz. U. Nr 168, poz. 1323)

- WKC – Wspólnotowy Kodeks Celny, rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. WE L 302 z 19.10.1992)

### Periodyki

- Annales UMCS – Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska  
 Apel. Gd. – Apelacja Gdańska  
 Apel.-W-wa – Apelacja – Sąd Apelacyjny w Warszawie  
 AUW – Acta Univeristatis Wratislaviensis  
 Biul. Orz. SA w Katowicach – Biuletyn Orzecznictwa Sądu Apelacyjnego w Katowicach  
 Biul. SN – Biuletyn Sądu Najwyższego  
 BPK – Biuletyn Prawa Karnego Sądu Najwyższego  
 CzPKiNP – Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych  
 Dz. U. – Dziennik Ustaw  
 Dz. Urz. UE – Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej  
 GS – Gazeta Sądowa  
 GSiP – Gazeta Sądowa i Penitencjarna  
 GSP – Gdańskie Studia Prawnicze  
 KZS – Krakowskie Zeszyty Sądowe. Orzeczenia Sądu Apelacyjnego w Krakowie w sprawach karnych  
 Mon. Pod. – Monitor Podatkowy  
 Mon. Praw. – Monitor Prawniczy  
 NP – Nowe Prawo  
 OSA – Orzecznictwo Sądów Apelacyjnych  
 OSAB – Orzecznictwo Sądów Apelacji Białostockiej  
 OSNCP – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych  
 OSNKW – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna i Wojskowa  
 OSNPG – Orzecznictwo Sądu Najwyższego, Wydawnictwo Prokuratury Generalnej  
 OSNwSK – Orzecznictwo Sądu Najwyższego w Sprawach Karnych  
 OSP – Orzecznictwo Sądów Polskich

OSPika	– Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – Seria A
Pal.	– Palestra
PiP	– Państwo i Prawo
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PP	– Przegląd Podatkowy
PPH	– Przegląd Prawa Handlowego
PPiA	– Przegląd Prawa i Administracji
PPK	– Przegląd Prawa Karnego
Prob. PK	– Problemy Prawa Karnego
Prob. Praw.	– Problemy Praworządności
Prok. i Pr.	– Prokuratura i Prawo
PS	– Przegląd Sądowy
PUG	– Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
Rad. Pr.	– Radca Prawny
RPEiS	– Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
SP	– Studia Prawnicze
SPE	– Studia Prawno-Ekonomiczne
Wok.	– Wokanda
WPP	– Wojskowy Przegląd Prawniczy
ZNUJ	– Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego

### Inne

SA	– Sąd Apelacyjny
SN	– Sąd Najwyższy
TK	– Trybunał Konstytucyjny
UE	– Unia Europejska

\*\*\*

Używany w tekście termin „kodeks” dotyczy ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 z późn. zm.).

## Wprowadzenie

Zdając sobie sprawę z tego, że w publikacjach o charakterze komentatorskim opatrywanie ich słowem wstępnym należy do rzadkości, postanowiliśmy skreślić kilka zdań poświęconych idei niniejszego opracowania.

Prawo karne skarbowe należy do tych dyscyplin, które wciąż jeszcze nie doczekały się należytej im uwagi uczonych, choć uczciwie trzeba od razu dodać, że od czasu kodyfikacji tej dziedziny prawa karnego można dostrzec stałą tendencję wzrastającego nią zainteresowania ze strony dogmatyki. Jakkolwiek jest ono tradycyjnie postrzegane jako dziedzina przynależna do nauk penalnych, tym niemniej dotyka ono szeroko pojętego prawa finansowego (podatkowego, celnego, dewizowego i hazardowego). W soczewce odpowiedzialności karnoskarbowej skupiają się różnorakie inne reżimy odpowiedzialności, oparte na zupełnie odmiennych zasadach wyznaczanych przez standardy współczesnego prawa administracyjnego. Nie może więc dziwić, że prawo karne skarbowe – zmuszając interpretatora do zapoznania się z unormowaniami prawa finansowego – nie cieszy się szczególnym zainteresowaniem doktryny. Orzecznictwo także poświęca mu stosunkowo mało miejsca. Z drugiej jednak strony ta swoistość prawa karnego skarbowego, wyrażająca się w jego głębokim finansowoprawnym zanurzeniu, czyni z tej dziedziny niezmiernie interesujące pole dogmatycznej i teoretycznoprawnej eksploracji. Jego wyjątkowość powoduje wszakże, że niełatwo sprostać wymogom nie tylko pełnemu, ale nade wszystko trafnemu opisowi regulacji kodeksowych. Uprzedzając więc w pewnym sensie słuszną krytykę, pozwolimy sobie już w tym miejscu zaznaczyć, że jesteśmy w większości świadomi niedociągnięć, które uważny Czytelnik z pewnością zechce dostrzec, zaś nauka i judykatura najpewniej skoryguwać. Poniekąd wynika to jednak także z założenia, które sobie postawiliśmy, podejmując się skomentowania kodeksu karnego skarbowego. Chodziło nam bowiem o stworzenie publikacji zakresowo możliwie kompletnej, a jednocześnie nieuchylającej się od stawiania

problemów i podejmowania próby ich rozwikłania. Na ile ten cel udało się osiągnąć, ocenią odbiorcy, zwłaszcza zaś przedstawiciele praktyki wymiaru sprawiedliwości, do których niniejszy komentarz kierujemy w pierwszym rzędzie. Od razu pragniemy przy tym wskazać, że wszelkie uwagi krytyczne przyjmujemy z pokorą, starając się je wykorzystać przy ewentualnych kolejnych wydaniach komentarza.

# **Ustawa**

z dnia 10 września 1999 r.

## **Kodeks karny skarbowy**

(tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765,  
zm.: Dz. U. Nr 64, poz. 432, Nr 112, poz. 766,  
Dz. U. z 2008 r. Nr 66, poz. 410, Nr 215, poz. 1355, Nr 237, poz. 1651,  
Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11, Nr 8, poz. 39, Nr 168, poz. 1323)



# Tytuł I

## Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe

### Dział I

#### Część ogólna

#### Rozdział 1

##### Przepisy wstępne

**Art. 1. § 1.** Odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe podlega ten tylko, kto popełnia czyn społecznie szkodliwy, zabroniony pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia.

§ 2. Nie jest przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym czyn zabroniony, którego społeczna szkodliwość jest znikoma.

§ 3. Nie popełnia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego sprawca czynu zabronionego, jeżeli nie można mu przypisać winy w czasie czynu.

§ 4. Jeżeli do dokonania przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego wymagane jest nastąpienie określonego w kodeksie skutku, sprawca zaniechania podlega odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe tylko wtedy, jeżeli ciążył na nim prawny, szczególny obowiązek zapobiegnięcia skutkowi.

1. Komentowany artykuł statuuje zasadnicze, dla współczesnego prawa karnego, zasady normujące odpowiedzialność karnoskarbową. Paragraf 1 wprowadza zasadę *nullum crimen (nulla contraventio) sine lege poenali* oraz *nullum crimen (nulla contraventio) sine periculo sociali*, z kolei § 3 – zasadę *nullum crimen (nulla contraventio) sine culpa*. Z pierwszych trzech



paragrafów można odczytać w ogólnym zarysie przesłanki odpowiedzialności karnoskarbowej – czyn, społeczną szkodliwość w stopniu wyższym niż znikomy, bezprawność, winę oraz zagrożenie karą. Ostatni przepis, § 4, wprowadza szczególną regułę dotyczącą deliktów karnoskarbowych skutkowych z zaniechania, ustalając w ich wypadku, że dla przyjęcia odpowiedzialności konieczne jest, aby na sprawcy ciążył obowiązek zapobiegnięcia skutkowi stanowiącemu znamię typu czynu zabronionego. W porównaniu z regulacją art. 42 ust. 1 Konstytucji RP oraz art. 1 § 1 k.k., przepis § 1 wymaga, aby dla odpowiedzialności karnoskarbowej czyn zabroniony cechował się elementem materialnym – społeczną szkodliwością mianowicie. Z zestawienia § 1 i 2 wynika, że dla bytu przępstwa skarbowego oraz wykroczenia skarbowego konieczne jest istnienie *in concreto* stopnia społecznej szkodliwości większego od znikomego.

2. Zasada *nullum crimen (nulla contraventio) sine lege scripta*, jako szczegółowa reguła wyprowadzana z art. 1 § 1, oznacza, że **tylko akt prawny rangi ustawy może być źródłem określenia przępstwa i wykroczenia skarbowego**. W obszarze prawa karnego skarbowego zasada ta nabiera szczególnego znaczenia ze względu na znaczną ilość przepisów rangi podustawowej wypełniających blankietowe typizacje przępstw i wykroczeń skarbowych. Przyjmuje się bowiem, że w tego rodzaju konstrukcjach określenie typu czynu zabronionego następuje nie tylko w przepisie go statuującym, ale również w przepisach koniecznych do odczytania treści znamion ustawowych. W zasadzie można powiedzieć, że wszystkie typy czynów zabronionych w kodeksie oparte są na blankietach. Jako że zasadniczą funkcją przepisów kodeksu jest ochrona mienia (Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Wspólnot Europejskich), przepisy wypełniające blankiet przynależą do kategorii przepisów prawa administracyjnego (podatkowego, celnego, dewizowego, hazardowego), którego wykładnia przybiera charakter restryktywny. Wyrazem tej tendencji jest wyraźne konstytucyjne ograniczenie w sferze podatkowej oraz celnej w obszarze stanowienia przepisów tych gałęzi prawa. Zgodnie bowiem z art. 217 Konstytucji RP zastrzeżone dla ustawy jest nakładanie podatków (innych danin publicznych), określanie podmiotów i przedmiotów opodatkowania, stawek podatkowych oraz reguł przyznawania ulg i umorzeń, jak również kategorii podmiotów zwolnionych od podatków (analogiczne zastrzeżenie czyni Konstytucja RP w art. 22 w zakresie ograniczeń prowadzenia działalności gospodarczej, co posiada znaczenie np. przy deliktach hazardowych). Spoglądając poprzez pryzmat tego wzorca konstytucyjne-

go na zagadnienie wymogu ustawowego określenia znamion przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego, należy wyrazić zapatrywanie, że **wszędzie tam, gdzie realizacja znamion związana z naruszeniem przepisów rangi podstawowej, które uchybiają konstytucyjnym wymogom stanowienia prawa administracyjnego, nie wchodzi w grę odpowiedzialność karnoskarbowa.** Ten punkt widzenia dopuszcza wypełnianie blankietowego opisu typu zabronionego obowiązkami wynikającymi z przepisów rangi podstawowej w dwóch sytuacjach: po pierwsze tam, gdzie obowiązek nie dotyczy materii zastrzeżonej przepisami konstytucyjnymi dla ustaw, oraz po drugie tam, gdzie obowiązek wynikający z aktu normatywnego – rozporządzenia mianowicie – opiera się na delegacji ustawowej wedle kryteriów wskazanych w art. 92 ust. 1 Konstytucji RP (kryterium szczególności delegacji oraz wskazania celu wykonania ustawy).

3. Druga, wyprowadzana z art. 1 § 1, zasada *nullum crimen (nulla contraventio) sine lege stricta*, oznacza **nakaz dostatecznej określoności przestępstwa oraz wykroczenia skarbowego.** Z pojęciem dostatecznej określoności, postulatu kierowanego do normodawcy, związane są trzy – wypracowane w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego – kryteria: kryterium jednoznaczności stwierdzenia normowanych okoliczności i zachowania, kryterium jednolitości wykładni i stosowania oraz kryterium racjonalności unormowania (wyrok TK z dnia 2 maja 2002 r., K 6/02, OTK-A 2002, nr 3). Z uwagi na blankietowość typizacji deliktów karnoskarbowych, problem dostatecznej określoności nabiera szczególnego znaczenia, zwłaszcza jeśli nie traci się z pola widzenia faktu permanentnie przeprowadzanych zmian normatywnych w obszarze prawa administracyjnego (zwłaszcza podatkowego) oraz wynikających z tego rozbieżności interpretacyjnych – tak w orzecznictwie, jak i w piśmiennictwie. **Problem leży bowiem nie tyle w konstrukcji typów czynów zabronionych w samym kodeksie, te bowiem nie ulegają częstym zmianom, ile w przepisach administracyjnych statuujących normy merytoryczne (nakazu i zakazu).** Rzecz jasna, traci na tym skuteczna realizacja zasady dostatecznej określoności, co wprowadza orzeczniczy stan niepewności przy stosowaniu prawa. Sytuacja taka jest niedopuszczalna nie tylko z punktu widzenia prawa karnego, ale również prawa podatkowego, gdzie wobec trudności interpretacyjnych częstokroć w analogicznych stanach faktycznych stosowane są różne rozwiązania prawne (szerzej por. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 164–167).

4. Kodeks przyjmuje, że **jedynie za przepęstwa skarbowe odpowiedzialność ma charakter karny. W wypadku wykroczeń skarbowych, analogicznie do wykroczeń pospolitych (art. 1 § 1 k.w.), mowa jest wyłącznie o odpowiedzialności.** Trudno jednak opręć się wrażeniu, że jakkolwiek ustawodawca wprost różnicuje za pomocą nazw charakter obu rodzajów odpowiedzialności, pozostając przy tym w zasadzie wierny konwencji różnicującej prawo karne od prawa wykroczeń (z tą różnicą, że wykroczenia skarbowe cechować musi *in concreto* subminimalne natęzenie społecznej szkodliwości czynu, czego brak w wypadku wykroczeń pospolitych), to w wypadku obu kategorii deliktów możemy mówić o odpowiedzialności karnoskarbowej (czy – jak kto woli – karnej skarbowej). Zauważyć bowiem trzeba, że elementy konstytuujące tak przepęstwo skarbowe, jak i wykroczenie skarbowe, wyrażone w rozdziale 1, są identyczne. Różnice w kształcie odpowiedzialności posiadają charakter li tylko zakresowy, co oznacza, że w wypadku wykroczeń skarbowych pole karalności jest węższe niż w wypadku przepęstw skarbowych (brak penalizacji niesprawczych postaci zjawiskowych oraz usiłowania). To, co najważniejsze dla obu kategorii deliktów, konstrukcja obu rodzajów typów czynów zabronionych mianowicie, pozostaje tożsama.

5. **Przepęstwem skarbowym** jest czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności (art. 53 § 2 k.k.s.). Oznacza to, że kodeks operuje trzema rodzajami kar w przypadku przepęstw skarbowych (por. art. 22 § 1 k.k.s.). Rozpoznanie w części szczególnej kodeksu czynu zabronionego jako przepęstwa skarbowego następuje po oznaczeniu sankcji. Z kolei **wykroczeniem skarbowym** jest czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jak również inny czyn zabroniony, jeżeli kodeks tak stanowi (art. 53 § 3 k.k.s.). Kodeks operuje dwójką definicją wykroczenia skarbowego, przy czym w każdym przypadku rozpoznanie czynu zabronionego w części szczególnej jako tego deliktu następuje po oznaczeniu sankcji („podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe”). Uważna analiza części szczególnej kodeksu pozwala na wyróżnienie **4 rodzajów wykroczeń skarbowych**: pierwszego – **związanego z uszczupleniem** (*resp.* narażeniem na uszczuplenie) daniny publicznonoprawnej (*arg. ex* art. 53 § 3 zdanie pierwsze k.k.s. – np. art. 54 § 3 k.k.s.), drugiego – **związanego ze spowodowaniem nienależnego zwrotu daniny** (*resp.* narażenia na nienależny zwrot – art. 53 § 1 zdanie drugie k.k.s., gdzie mowa o czynach zabronionych innych niż czyny związane z uszczu-

plenieniem/narażeniem na uszczerplenie; zarazem wskazana tu klasa wykroczeń skarbowych nie przynależy do klasy wypadków mniejszej wagi – np. art. 76 § 3 k.k.s.), trzeciego – stanowiącego **wypadek mniejszej wagi** (art. 53 § 3 zdanie drugie i § 8 k.k.s. – np. art. 107a § 2 k.k.s.) oraz czwartego rodzaju – ujętego jako **inne wykroczenia skarbowe** (art. 53 § 3 zdanie drugie k.k.s. – np. art. 84 § 1 i art. 61 § 3 k.k.s.).

**6. Podmiotem odpowiedzialności karnoskarbowej jest wyłącznie osoba fizyczna.** Byłoby jednak nieprawdą twierdzenie, że **kodeks nie przewiduje odpowiedzialności tzw. podmiotów kolektywnych** (tj. osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej), **znana jest mu bowiem konstrukcja odpowiedzialności posiłkowej, która obejmuje swoim zakresem także tego rodzaju podmioty** (por. szerzej uwagi do art. 24). Niezależnie od tego wskazać trzeba, że wyrażone na gruncie art. 1 § 1 k.k.s. znamię „ten” oznacza wyłącznie osobę fizyczną, co jednoznacznie wynika z art. 5 wskazującego na próg wieku odpowiedzialności karnoskarbowej. Dla pełnego obrazu dodać należy, że *de lege lata* polskie ustawodawstwo przewiduje kaskadową formułę odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za przestępstwa skarbowe popełnione przez osoby fizyczne (ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, Dz. U. Nr 197, poz. 1661 z późn. zm., por. zwłaszcza art. 16 ust. 2).

**7. Odpowiedzialność karnoskarbową za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe pozostaje częstokroć konkurencyjna wobec innych reżimów odpowiedzialności, jakie w konkretnym stanie faktycznym mogą znaleźć zastosowanie wobec sprawcy.** Przykładem mogła jeszcze do niedawna służyć tutaj sytuacja, gdy w stosunku do tej samej osoby w grę wchodziło stosowanie art. 54 § 1–3, art. 56 § 1–3 czy z art. 76 § 1–3 k.k.s., z jednej strony oraz art. 109 ust. 4–6 i 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, z drugiej (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.; dodać trzeba, że przepisy art. 109 ust. 4–8 zostały uchylone w dniu 1 grudnia 2008 r., Dz. U. z 2008 r. Nr 209, poz. 1320, co było reakcją ustawodawcy na orzeczenie TK z dnia 4 września 2007 r., P 43/06, OTK-A 2007, nr 8). Za podanie nieprawdy w deklaracji przez podatnika będącego osobą fizyczną (*resp.* oszustwo podatkowe czy uchylanie się od opodatkowania) nakazane było, po pierwsze, pociągnięcie do odpowiedzialności karnoskarbowej oraz, po drugie, ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego. **Zbieg tego rodzaju, mający** – w sytuacji gdyby Trybunał Konstytucyjny nie zawęził zakresu stosowania art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o podatku od towa-

rów i usług, następnie zaś nie uchylono tych przepisów – **na płaszczyźnie norm charakter zbiegu norm sankcjonujących, jest wyrazem wadliwości prakseologicznej systemu normatywnego.** Jakkolwiek praktycznie możliwa jest realizacja wszystkich norm sankcjonujących znajdujących zastosowanie do tego samego sprawcy, można było bowiem orzec karę przewidzianą w kodeksie oraz ustalić w trybie administracyjnym dodatkowe zobowiązanie podatkowe, niemniej sytuacja taka naruszała art. 2 Konstytucji RP wyrażający zasadę państwa prawnego, z której wywodzi się założenie, że ten sam podmiot może być ukarany wyłącznie jeden raz za określony czyn (por. szerzej wyrok TK z dnia 4 września 2007 r., P 43/06, OTK-A 2007, nr 8, w którym uznano za niekonstytucyjny przepis art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie, w jakim dopuszcza stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji administracyjnej określonej przez tę ustawę jako „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe albo przestęstwa skarbowe). W tym miejscu trzeba zaznaczyć, że wobec prawotwórczego charakteru wyroku dnia z 4 września 2007 r. **w systemie prawa – w okresie pomiędzy ogłoszeniem tego orzeczenia a nowelizacją ustawy o podatku od towarów i usług - nie zachodził zbieg norm karnoskarbowych i norm przewidujących ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego.** Nie zachodził, ponieważ Trybunał Konstytucyjny ograniczył zakresy stosowania przepisów art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o podatku od towarów i usług, przez co nigdy normy te nie znajdowały jednoczesnego zastosowania z normami karnoskarbowymi. **Problem ten posiada jednak charakter szerszy, wychodzący poza obszar podatku VAT. Zbieg, o którym mowa, dopuszczalny jest bowiem wszędzie tam, gdzie przepisy przewidują sankcje administracyjne za zachowania naruszające normy sankcjonowane, które to zachowania są jednocześnie sankcjonowane przepisami kodeksu** (np. art. 54 § 1–3 czy art. 56 § 1–3 k.k.s. oraz art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm. – przewidujący opodatkowanie przychodów ze źródeł nieujawnionych). Łatwo zauważyć, że w występujących często w praktyce tego rodzaju zbiegach norm sankcjonujących pociągnięcie do odpowiedzialności sprawcy – z punktu widzenia założeń aksjologicznych wywodzonych z art. 2 Konstytucji RP – powinno nastąpić wyłącznie jeden raz. Nie wchodząc w tym miejscu w rozważania na temat tego, który reżim odpowiedzialności winien mieć pierwszeństwo (tj. którą sankcję należałoby orzekać), wskazać trzeba, co następuje: **jako że w analizowanych**

układach mamy do czynienia z kolizją norm o charakterze aksjologicznym (gdzie wszystkie pozostające z zbiegu normy mogą być stosowane jednocześnie do tej samej osoby), nie istnieje zarazem szczególna dyrektywa interpretacyjna nakazująca w określony sposób rozwiązanie takiego zbiegu (na kształt dyrektywy z art. 7 § 1 k.k.s. czy art. 11 § 2 k.k.), to jedynym uprawnionym sposobem rozwiązania zbiegu jest przyjęcie stosowania wszystkich norm jednocześnie. Innymi słowy, pomimo wyraźnej istniejącej w systemie prawa wadliwości aksjologicznej, nie ma możliwości niestosowania którejkolwiek z norm. Jedynym sposobem – dodać trzeba, że pożądanym z punktu widzenia wymogów konstytucyjnych – jest dokonanie zmiany normatywnej; nie ma znaczenia zaś to, czy owa zmiana będzie skutkiem decyzji normodawcy, czy też orzeczenia sądu konstytucyjnego. Wynika z tego, że do czasu zmiany normatywnej oba reżimy odpowiedzialności (karnoskarbowy i administracyjny) winny być stosowane wobec sprawcy, którego zachowanie podpada pod kwalifikację karnoskarbową i administracyjną. W tej sytuacji *de lege ferenda* uzasadniony wydaje się postulat wprowadzenia do systemu prawa karnego skarbowego szczególnej dyrektywy interpretacyjnej (na kształt dyrektywy z art. 7 § 1 k.k.s.) rozwiązującej analizowany zbieg przepisów.

8. Zasada *nullum crimen (nulla contraventio) sine periculo sociali* jest wyrazem przyjętego przez ustawodawcę założenia, że w pewnych sytuacjach istnieje możliwość, iż – ze względu na szczególne okoliczności – czyn zabroniony cechować się może subminimalnym (znikomym) stopniem społecznej szkodliwości. W sytuacjach tych, zgodnie z art. 1 § 2 k.k.s., czyn zabroniony nie stanowi przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Charakterystyczne, że kwantyfikacja materialnej treści dopuszczalna jest w stosunku do obu kategorii deliktów karnoskarbowych, co należy przyjąć z zadowoleniem. W praktyce stosowania kodeksu nie tak rzadko zachodzi potrzeba sięgnięcia po tę konstrukcję wyłączenia odpowiedzialności karnoskarbowej. Obserwacja stosowania prawa karnego skarbowego poucza nawet, że częściej instrument z art. 1 § 2 k.k.s. wykorzystywany jest w odniesieniu do wykroczeń skarbowych, rzadziej zaś przy przestępstwach skarbowych.

9. Społeczna szkodliwość czynu dekretowana jest na płaszczyźnie abstrakcyjnej poprzez typizację zachowania. Miernikiem natężenia materialnej cechy deliktu karnoskarbowego jest wysokość sankcji: im sankcja surowsza, tym abstrakcyjny stopień społecznej szkodliwości wyższy. W tym obszarze nie ma miejsca dla stopniowania konkretnych zachowań podda-

nych prawno­karnemu warto­ściowaniu, sam bowiem fakt typizacji stwarza domniemanie, że wszystkie czyny przynależne do klasy stypizowanych cechuje odpowiednio wysokie natężenie społecznej szkodliwości. Stąd też wskazanie w art. 1 § 1 k.k.s., że odpowiedzialność karnoskarbowa odnosi się do czynów zabronionych społecznie szkodliwych, stanowi swego rodzaju ustawowe *superfluum* (nadmienić trzeba, że art. 1 § 1 k.k. został wytrawiony z tego elementu). Materialną cechę przestęstwa i wykroczenia skarbowego łatwo bowiem odczytać na podstawie art. 1 § 2 k.k.s. Inaczej rzecz przedstawia się w przypadku oceny konkretnego zachowania. Ocena ta, determinowana przesłankami podanymi w art. 53 § 7 k.k.s., wpływa na wysokość kary (innych sankcji – art. 12 § 2 k.k.s.), a w sytuacjach atypowych prowadzi do stwierdzenia braku deliktu karnoskarbowego (art. 1 § 2 k.k.s.).

10. Ze względu na stosunkowo częste występowanie w części szczególnej kodeksu konstrukcji **typów przepoławionych** (efekt kontrawencjonalizacji), gdzie w zależności od kwoty uszczuplonej czy narażonej na uszczuplenie (*resp.* narażonej na nienależny zwrot) należności publiczno­prawnej raz mamy do czynienia z przestęstwem skarbowym, a raz z wykroczeniem skarbowym, powstaje pytanie o to, czy zachowania stanowiące przestęstwa skarbowe, cechujące się znikomym stopniem społecznej szkodliwości czynu można uznać za wykroczenia skarbowe – będące ich skontrawencjonalizowanymi odpowiednikami (przykładowo czy czyn z art. 76 § 2 k.k.s. o znikomym natężeniu społecznej szkodliwości można zakwalifikować jako czyn z art. 76 § 3 k.k.s., posiadającym stopień wyższy od znikomego). Chcąc udzielić odpowiedzi na tak postawione pytanie w pierwszym rzędzie trzeba zauważyć, że ocena stopnia społecznej szkodliwości w dużej mierze uzależniona jest od wysokości należności publiczno­prawnej uszczuplonej względnie narażonej na uszczuplenie. Jeżeli zatem przesłanka wysokości należności odgrywa w konkretnym układzie faktycznym rolę istotną, w grę bowiem wchodzi wysokość nieznacznie tylko przekraczająca ustawowy próg, wypadkowa zaś wszystkich wziętych razem przesłanek z art. 53 § 7 k.k.s. prowadzi do uznania, że stopień społecznej szkodliwości nie jest wystarczający dla uznania czynu za prawno­karnie relewantny, to nie jest możliwe przypisanie sprawcy wykroczenia skarbowego. Przeszkodą dla takiego uznania jest okoliczność, że wykroczeniem skarbowym jest tylko taki czyn, przy którym kwota należności uszczuplonej albo narażonej na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu (art. 53 § 3 k.k.s.). Oznacza to, że uznanie zachowania realizującego znamiona ustawowe przestęstwa skarbowego za nieposiadające wyma-

ganego kwantum materialnej cechy nie prowadzi do uznania tego zachowania za – przepołowiony jego odpowiednik – wykroczenie skarbowe. Inną natomiast kwestią jest możliwy tu „ześlizg kwalifikacji” – w pewnych bowiem sytuacjach ocena natężenia społecznej szkodliwości doprowadzi do konsekwencji wskazanych w art. 1 § 2 k.k.s., przez co czyn nie będzie stanowił ani przestępstwa, ani też wykroczenia skarbowego, z kolei zaś ocena przeprowadzona poprzez pryzmat znamion innego typu czynu zabronionego (o mniejszej zawartości bezprawia) doprowadzi do stwierdzenia prawnokarnie relewantnego stopnia społecznej szkodliwości (np. art. 54 § 1–3 k.k.s. – art. 56 § 4 k.k.s.).

11. Wyrażona w art. 1 § 3 k.k.s. zasada *nullum crimen (nulla contraventio) sine culpa* oznacza, że dla popełnienia przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego konieczne jest stwierdzenie, że w czasie czynu zabronionego sprawca dopuścił się zachowania ocenianego jako zawinione. Dla przypisania winy konieczne jest stwierdzenie następujących elementów: wieku sprawcy zdolnego do ponoszenia odpowiedzialności karoskarbowej (art. 5 k.k.s.), rozpoznawalności karalności (art. 10 § 4 k.k.s.), zdolności do rozpoznania znaczenia czynu lub pokierowania swoim postępowaniem (art. 11 § 1 k.k.s.) oraz obiektywnej zdolności sprawcy do zachowania zgodnego z prawem.

12. Dla przyjęcia, iż sprawca posiadał obiektywną zdolność (możliwość) zachowania się zgodnego z prawem, konieczne jest ustalenie, że przed tym zachowaniem zadbał on w należyty sposób o utrzymanie gotowości do realizacji normy na prawnie wymaganym poziomie (por. J. Majewski, *Tak zwana kolizja obowiązków w prawie karnym*, Warszawa 2002, s. 176 i n.). W tym obszarze dają się wyróżnić dwie sytuacje: w pierwszej z nich sprawca dokłada wszelkiej staranności wymaganej w danych okolicznościach, jednak mimo to nie jest w stanie zachować się zgodnie z normą; zastosowanie znajdzie tu zasada *impossibilitium nulla obligatio est*, skutkiem czego należy uznać, że zachowanie sprawcy nie spełnia prawnokarnego modelu zaniechania (czynu – por. A. Wąsek, *Kodeks karny. Komentarz*, t. I, Gdańsk 1999, s. 43). Zaznaczyć trzeba, że w praktyce są to sytuacje rzadkie, najczęściej bowiem zachowania takie nie cechuje wszelka staranność. W sytuacji drugiej sprawca nie daje posłuchu normie prawnej, ponieważ wymagane od niego zachowanie byłoby nieracjonalne z punktu widzenia modelu osobowego podmiotu szanującego dobra prawne (por. M. Rodzyńkiewicz, *Modelowanie pojęć w prawie karnym*, Kraków 1998, s. 78 i n.). Przykładowo, jeżeli sprawca będący podatnikiem, mimo dołożenia



wszelkiej staranności w doborze kontrahenta, który okazał się niewypłacalny, nie uiszcza należnego podatku wynikającego ze sprzedaży towaru, za który należności nie otrzymał, zachowanie jego nie spełnia modelu czynu (art. 17 § 1 pkt 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Jeżeli jednak sprawca taki podatku nie uiszcza, chociaż posiada możliwość zdobycia środków pieniężnych, byłoby to jednak działanie nieracjonalne (np. kosztem zaciągnięcia wysokooprocentowanego kredytu czy pożyczki), zachowanie jego nie posiada kwalifikacji zawinionego (por. szerzej G. Łabuda, T. Razowski, glosa do postanowienia SN z dnia 27 marca 2003 r., I KZP 2/03, Prok. i Pr. 2003, nr 11, s. 129 i n.).

**13. Odmienne niż na gruncie kodeksu karnego (art. 30 k.k.), art. 1 § 3 k.k.s. w zw. z art. 10 § 4 k.k.s. formułuje wymóg usprawiedliwionej nieświadomości karalności czynu zabronionego jako przesłankę wyłączającą winę.** W obszarze prawa karnego skarbowego dla przypisania winy konieczne jest stwierdzenie, że sprawca nie tylko jest świadomy bezprawności czynu, ale również i tego, że jego czyn jest karalny. Formułowanie tak wysoko postawionego warunku przy czynach karnoskarbowych, ujmowanych w teorii prawa karnego jako *mala prohibita*, w wielu wypadkach czyni dość kłopotliwym przypisanie winy. Łatwo wszak zauważyć, że znaczna ilość zachowań jest przedmiotem codziennych sporów doktrynalnych i praktycznych co do tego, czy pozostają one prawnokarnie relewantne, czy też nie (przykładowo mało kto jest świadomy np. tego, że posiadanie nieuszkodzonej banderoli z paczki papierosów czy butelki alkoholu stanowi przestępstwo skarbowe z art. 70 § 4 k.k.s., więcej nawet – że jest to zachowanie bezprawne – por. uchwała SN z dnia 29 stycznia 2002 r., I KZP 31/01, OSNKW 2002, nr 3–4, poz. 14). Inna sprawa, że praktyka stosowania prawa rzadko rozważa zagadnienie przypisania winy.

**14. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe polegające na zaniechaniu** (tj. takie, gdzie zachowanie sprawcy polega na niewykonaniu działania nakazanego) są dominującą liczebnie w kodeksie grupą deliktów karnoskarbowych. **Zaniechanie jako postać czynu zabronionego składa się z dwóch równoważnych elementów: ontologicznego i normatywnego** (element normatywny nie występuje w działaniu). **W płaszczyźnie ontologicznej zaniechanie jest działaniem**, cała bowiem aktywność człowieka od urodzenia do śmierci jest działaniem (unikając w tym miejscu zarzutu, wskazać trzeba, że nawet potoczne „nicnierobienie” zawiera komponent normatywny, z ontologicznej zaś perspektywy mamy do czynienia z działaniem; każdy z nas nawet śpiąc, coś czyni – śpi mianowicie).

Z perspektywy fizycznej (ontologicznej) każde zatem zaniechanie jest działaniem, stąd też czysto ontologiczne ujęcie zaniechania na nic prawnikowi zdać się nie może, nie podaje ono bowiem pełnej charakterystyki tej postaci czynu (choć ujęcie takie pozwala objaśnić kwestię przyczynowości zaniechania). **Aby można było przyjąć kwalifikację zaniechania jako braku działania w oczekiwanym prawnie kierunku, należy wprowadzić element normatywny w postaci nakazu działania.**

15. W piśmiennictwie zwykło dzielić się delikty z zaniechania na **skutkowe i bezskutkowe**, przy czym pod pojęciem skutku rozumie się wywołane zachowaniem sprawcy zjawisko, od którego nastąpienia ustawa uzależnia dokonanie czynu zabronionego (I. Andrejew, *Ustawowe znamiona czynu. Typizacja i kwalifikacja przestępstw*, Warszawa 1978, s. 190–191; chodzi o zmianę fizyczną, funkcjonalną, fizjologiczną, biologiczną, psychiczną, społeczną oraz sytuacyjną). Warto podkreślić, że niebezpieczeństwo uszczuplenia czy nienależnego zwrotu stanowi również skutek w rozumieniu prawnym (jest to zmiana sytuacyjna – szerzej por. G. Łabuda, *Z problematyki narażenia na niebezpieczeństwo uszczuplenia należności publicznoprawnej w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2000, nr 11, s. 81 i n.; odmiennie Z. Radzikowska (w:) G. Bogdan, A. Nita, Z. Radzikowska, A.R. Światłowski, *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Gdańsk 2000, s. 18). W odniesieniu do skutkowych deliktów karnoskarbowych ustawodawca wprowadza klauzulę ograniczającą zakres odpowiedzialności, stanowiąc, że wchodzi ona tylko wtedy w grę, kiedy na sprawcy ciążył prawny, szczególnie obowiązek zapobiegnięcia skutkowi. Klauzula ta znajduje zastosowanie zarówno do tzw. właściwych skutkowych deliktów karnoskarbowych z zaniechania (tj. takich, które można popełnić wyłącznie przez zaniechanie – np. art. 54 § 1–3 k.k.s.), jak i do tzw. niewłaściwych skutkowych deliktów skutkowych z zaniechania (tj. takich, które można popełnić zarówno przez działanie, jak i przez zaniechanie – np. art. 71 k.k.s.).

16. **Funkcją klauzuli odpowiedzialności za zaniechania znamienne skutkiem z art. 1 § 4 k.k.s. jest uzupełnienie opisu ustawowego czynu zabronionego o dodatkowy element – prawnego i szczególnego obowiązku.** Oznacza to, że realizuje znamiona ustawowe typu czynu zabronionego ten tylko, kto w świetle ocen społecznych jest szczególnie odpowiedzialny za niedopuszczenie do nastąpienia skutku, oceny te zaś pokrywają się z ocenami prawnymi (J. Majewski, *Prawnokarne przypisywanie skutku przy zaniechaniu*, Kraków 1997, s. 118–119). Problem przypisania skutku przy niewłaściwych skutkowych deliktach karnoskarbowych z zaniechania

jest z praktycznego punktu widzenia marginalny. Dotyczy on bowiem nieznacznej ilości przestępstw i wykroczeń skarbowych. Większość deliktów karnoskarbowych z zaniechania grupuje się w kategorii tzw. właściwych skutkowych, gdzie art. 1 § 4 k.k.s. stanowi normatywne *superfluum* wobec wynikającego już z samego opisu ustawowego czynu zabronionego zawartego w części szczególnej istnienia prawnego i szczególnego obowiązku działania przez sprawcę w prawnie nakazanym kierunku (por. art. 54 § 1–3, art. 56 § 4 i art. 88 § 1–3 k.k.s.).

17. Wskazanie w art. 1 § 4 k.k.s., że obowiązek zapobiegnięcia skutkowi posiadać musi **charakter prawny**, niesie za sobą ważką konsekwencję. Niewątpliwie bowiem funkcją tego znamienia jest zawężenie pola karalności zachowań. Trudno wobec tego uznać, że podstawą przypisania skutku może być sama okoliczność faktyczna, z której jednoznacznie wynika, iż sprawca przyjmuje funkcję gwaranta. Oznacza to, że podstawą obowiązku gwaranta będzie przepis prawa (z ograniczeniami wynikającymi z zasady *nullum crimen (nulla contraventio) sine lege scripta*), orzeczenie sądowe oraz umowa.

**Art. 2. § 1.** Czyn zabroniony uważa się za popełniony w czasie, w którym nastąpiło zachowanie sprawcy, chyba że kodeks stanowi inaczej.

§ 2. Jeżeli w czasie orzekania obowiązuje ustawa inna niż w czasie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, stosuje się ustawę nową, jednakże należy stosować ustawę obowiązującą poprzednio, jeżeli jest względniejsza dla sprawcy.

§ 3. Niedopuszczalne jest stosowanie w części ustawy nowej i w części ustawy obowiązującej poprzednio.

§ 4. Jeżeli według nowej ustawy czyn zabroniony objęty orzeczeniem zagrożony jest karą, której górna granica jest niższa od kary orzeczonej, wymierzoną karę obniża się do górnej granicy ustawowego zagrożenia przewidzianego za taki czyn zabroniony w nowej ustawie; jeżeli nowa ustawa nie przewiduje możliwości zastosowania środka objętego orzeczeniem, to środka tego nie wykonuje się.

§ 5. Jeżeli według nowej ustawy czyn zabroniony objęty orzeczeniem nie jest już zagrożony karą pozbawienia wolności, wymierzoną karę pozbawienia wolności podlegającą wykonaniu zamienia się na karę grzywny, przyjmując jeden dzień kary pozbawienia wolności za równoważny dwóm stawkom dziennym kary grzywny.

**§ 6. Jeżeli według nowej ustawy czyn zabroniony objęty orzeczeniem nie jest już zabroniony pod groźbą kary, skazanie ulega zatarciu z mocy prawa, a ukaranie uważa się za niebyłe.**

1. Komentowany artykuł kompleksowo normuje **reguły rozstrzygające problematykę temporalną oraz intertemporalną** przestępstw i wykroczeń skarbowych. Paragraf 1 normuje czas popełnienia deliktu karnoskarbowego, § 2 statuuje zasadę *lex mitior agit*, w § 3 wyrażony został zakaz eklektyzmu, a w § 4, 5 i 6 zawarto szczegółowe reguły postępowania na wypadek regresji karalności w sytuacji zmiany normatywnej.

2. **Czas popełnienia przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego wyznaczany jest wedle kryterium czasu zachowania sprawcy.** Zaznaczyć trzeba przy tym, że – jakkolwiek § 1 *in fine* czyni zastrzeżenie odmiennego oznaczenia czasu deliktu karnoskarbowego – *de lege lata* kodeks nie przewiduje innych unormowań w tej materii. **Czasem zachowania jest po pierwsze czas działania, po drugie zaś czas zaniechania działania, do którego sprawca był obowiązany.** Łatwo zauważyć, że termin „zachowanie” użyty na gruncie komentowanego przepisu odnosi się do znamienia czasownikowego zawartego w typie czynu zabronionego w części szczególnej. **Odniesienie czasu popełnienia do zachowania sprawcy pozwala przyjąć, że – w zależności od kształtu ustawowego znamienia czasownikowego – raz będzie to *continuum* trwające nawet jakiś dłuższy okres (np. od 1 stycznia do 31 grudnia), a raz krótki moment** (metaforycznie można powiedzieć: punkt czasowy; zdawać sobie wszakże należy sprawę, że z perspektywy ontologicznej w obu wyróżnionych sytuacjach mamy do czynienia z pewnym okresem czasowym, jakkolwiek zwykle się mówić w tego rodzaju sytuacjach o deliktach „jednochwilowych”). **Czas popełnienia deliktu karnoskarbowego należy przeto miarkować wedle normy sankcjonowanej, którą sprawca swoim zachowaniem narusza. Tyle trwa czas popełnienia deliktu, ile zachowanie naruszające normę** (szerzej por. J. Majewski, *Czas popełnienia przestępstwa. Wybrane zagadnienia definicyjne*, w druku).

3. Ustalenie czasu, w którym nastąpiło działanie, nie wzbudza – jak się wydaje – problemów interpretacyjnych. Przykładowo czasem popełnienia deliktu oszustwa podatkowego, polegającego na wprowadzeniu w błąd organu (art. 76 § 1–3 k.k.s.), jest czas złożenia deklaracji podatkowej czy innego pisma w organie względnie czas ustnego oświadczenia. Podobnie czasem popełnienia deliktu kłamstwa podatkowego (art. 56 § 1–3

k.k.s.), polegającego na podaniu nieprawdy, jest czas złożenia deklaracji podatkowej czy oświadczenia („składając organowi [...] deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę”). Kontrowersje natomiast może wzbudzać określenie czasu popełnienia deliktu karnoskarbowego z zaniechania. Wskazać przy tym trzeba, że przepis art. 2 § 1 k.k.s. normuje zarówno czas deliktów z zaniechania skutkowych, jak i bezskutkowych. **Przy przestępstwach i wykroczeniach skarbowych z zaniechania sprawca zawsze ma pewien przedział czasowy, w którym ma możliwość zgodnego z prawem działania** (np. od momentu zakończenia roku podatkowego do momentu upływu terminu dla złożenia zeznania podatkowego). **Przy tego rodzaju czynach zabronionych czasem popełnienia jest ten moment, w którym sprawcy nakazane było zachować się zgodnie z prawem** (podobnie A. Wąsek, *Kodeks karny...*, 1999, s. 85, który wskazuje na ostatni moment, w którym sprawca mógł zachować się zgodnie z normą). Przykładowo zatem, jeżeli termin złożenia deklaracji podatkowej upływa w dniu 25 kwietnia, to czasem popełnienia czynu zabronionego polegającego na zaniechaniu jej złożenia jest ów dzień 25 kwietnia. Trudno byłoby zaakceptować pogląd, iż czasem popełnienia jest dzień 26 kwietnia, tj. moment, w którym sprawca nie mógł już zachować się zgodnie z prawem, prowadzić musiałby on bowiem do stwierdzenia, że w momencie po zakończeniu zaniechania – zachowania zatem – następuje popełnienie czynu zabronionego (tak A. Zoll (w:) G. Bogdan, Z. Cwiąkański, P. Kardas, J. Majewski, J. Raglewski, M. Szewczyk, W. Wróbel, A. Zoll, *Kodeks karny. Część ogólna*, t. I, *Komentarz do art. 1–116*, pod red. A. Zolla, wyd. 2, Kraków 2004, s. 124). Nie wynika to w żaden sposób z treści art. 2 § 1 k.k.s., który wyraźnie wskazuje na moment nastąpienia zachowania – w tym wypadku zaniechania. Nadto kłopotliwe byłoby wyznaczenie momentu przedawnienia karalności (ustalanego wedle kryterium czasu popełnienia – art. 44 § 1 i art. 51 § 1 k.k.s.), w wypadku wszak uznania, że czasem popełnienia jest początkowy moment, kiedy sprawca nie może już wykonać nałożonego na niego obowiązku, trzeba byłoby stwierdzić, że przedawnienie liczone jest nie od momentu, kiedy sprawca miał nakaz zachowania zgodnego z prawem, ale od owego początkowego momentu (przedawnienie zgodnie z treścią art. 44 § 1 k.k.s. następuje po upływie określonego terminu).

4. Pewne nieporozumienia zauważalne są, zwłaszcza w praktyce stosowania prawa, przy wyznaczaniu **czasu popełnienia deliktów karnoskarbowych, następstwem których jest spowodowanie uszczerbku finansowego**. Chodzi zwłaszcza o czyny stypizowane w art. 57 § 1 oraz art. 77

§ 1–3 k.k.s., które – jakkolwiek uszczuplenie podatku powodują zawsze – niemniej elementu tego nie mają ujętego w zestawie znamion ustawowych. Stąd też **nie można mówić o tym, że czas popełnienia tego rodzaju deliktów karnoskarbowych rozciąga się do momentu wygaśnięcia obowiązku zapłaty daniny (np. wskutek jej zapłaty czy przedawnienia zapłaty)**. Czyny te nie przynależą do kategorii tzw. czynów trwałych, znamienych utrzymywaniem przez jakiś okres stanu bezprawnego, nie wynika to bowiem z opisu ustawowego. **Konstrukcja znamion ustawowych pozwala jedynie na przyjęcie, że są to czyny popełniane w jednym momencie – w chwili, kiedy upływa termin na wykonanie obowiązku (zapłaty podatku).**

**5. Przy przestępstwach skarbowych i wykroczeniach skarbowych trwałych, tj. znamienych zachowaniem polegającym na utrzymywaniu pewnego stanu rzeczy przez jakiś okres (np. na posiadaniu znaków akcyzy bez uprawnienia – art. 70 § 4 k.k.s., nierzetelnym czy wadliwym prowadzeniu księgi – art. 61 § 1 i 3 k.k.s., nieprowadzeniu księgi – art. 60 § 1 k.k.s.) czasem popełnienia jest czas utrzymywania stanu bezprawnego.** Odwołując się do podanych przykładów, jeżeli nieprowadzenie (nierzetelne czy wadliwe prowadzenie) księgi trwa od 1 stycznia do 31 grudnia, czasem popełnienia jest cały ten okres. Norma bowiem naruszana jest przez sprawcę przez cały czasokres.

**6. Przy czynie ciągłym (art. 6 § 2 k.k.s.) czasem popełnienia jest czas trwania czynu ciągłego – analogicznie do czynów polegających na utrzymywaniu przez jakiś okres określonego stanu rzeczy.** Odmiennie rzecz wygląda przy konstrukcji **ciągu przestępstw** skarbowych (art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s.), w tym bowiem przypadku mamy do czynienia z wielością przestępstw skarbowych, czas popełnienia zaś odnosi się do każdego z nich z osobna.

**7. W sytuacji gdy w czasie popełnienia czynu zabronionego następuje zmiana normatywna (po jego rozpoczęciu, a przed jego zakończeniem), skutek której dochodzi do progresji karalności (zaostżenia karalności), powstaje problem wyboru ustawy, na podstawie której dokonana ma być kwalifikacja prawna czynu zabronionego (ustawa przewidująca łagodniejszą karalność, surowszą względnie rozbicie zachowania na dwie części i przyjęcie wedle tego dwóch kwalifikacji – łagodniejszej i surowszej; to ostatnie rozwiązanie odpada ze względu na trudne do zaakceptowania konsekwencje kryminalnopolityczne). Należy opowiedzieć się za poglądem lansowanym przez J. Majewskiego, który stwierdza, że nie da się w takiej sytuacji podać jednego sprawiedliwego rozwiązania dla wszyst-**

kich przypadków. Stąd teŝ kwalifikacja prawna czynu opierać się moŝe raz na ustawie obowiązującej poprzednio, a raz na ustawie nowej. Kryterium jest wskazanie, aby zastosowanie znalazła ta ustawa, która *in concreto* nie jest względniesza dla sprawy. Chodzi o to, aby po pierwsze sytuacja prawna sprawcy nie była lepsza od tej, która by była, gdyby w czasie popełnienia czynu obowizuywała ustawa przewidująca łagodniejszą karalność, po drugie zaś, aby sytuacja prawna sprawcy nie była lepsza od tej, w jakiej znalazłby się, gdyby popełnił czyn jedynie pod rządami ustawy przewidującej surowszą karalność (por. szerzej J. Majewski, *Zmiana ustawy karnej w czasie popełniania czynu zabronionego*, Pal. 2003, z. 9–10, s. 29–31). Przykładowo, jeŝeli sprawca dopuścił się przestęstwa skarbowego uchylania się od opodatkowania w warunkach konstrukcji czynu ciągłego (art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.) w okresie 2 lat – od 1 stycznia 2005 r. do 31 grudnia 2006 r. – czyn ten zaś do końca 16 grudnia 2005 r. zagroŝony był kar pozbawienia wolności do lat 3, a od 17 grudnia 2005 r. kar 5 lat pozbawienia wolności, to kwalifikacja prawna winna opierać się na ustawie nowej, przewidującej surowszą karalność, przy czym pominc naleŝy całkowicie fragment zachowania pomiędu 1 stycznia 2005 r. a 16 grudnia 2005 r. (prawnokarnie relewantny będu fragment zachowania zamykający się w czasie od 17 grudnia 2005 r. do 31 grudnia 2006 r.). W ten bowiem sposób sytuacja prawna sprawcy nie jest lepsza od tej, w jakiej znalazłby się, gdyby obowiązał stan prawny przewidujący łagodniejszą karalność, a jednocześnie nie jest lepsza od tej, w jakiej znalazłby się sprawca, gdyby popełnił czyn juŝ pod rządami ustawy przewidującej surowszą karalność. Takie rozwiązanie jest najbardziej sprawiedliwe.

8. Zasada *lex mitior agit* (ustawa względniesza dzieła), wyrażona w art. 2 § 2 k.k.s., spełnia niezwykle waŝn funkcję na gruncie kodeksu, związane są z nią takŝe – jak się wydaje – znacznie więdsze kontrowersje, niŝ ma to miejsce na gruncie prawa karnego materialnego. Zmiana normatywna ustawy znacznie czędsiej dotyka sfery bezprawności deliktu karnoskarbowego, rzadszej zaś sfery karalności. Pod pojęciem ustawy kryją się bowiem wszystkie przepisy (nie tylko przepisy kodeksu), jakie w konkretnym stanie faktycznym znajdują zastosowanie.

9. Analiza treści art. 2 § 2 k.k.s. uprawnia do wyróŝnienia następujących sytuacji zmiany normatywnej:

- 1) w czasie orzekania obowiązuje ustawa inna niŝ w czasie popełnienia, nie jest ona jednak ani względniesza, ani surowsza – naleŝy stosować ustawę obowiązującą na czas orzekania,

- 2) w czasie orzekania obowiązuje ustawa względniejsza niż w czasie popełnienia – należy stosować ustawę na czas orzekania,
- 3) w czasie orzekania obowiązuje ustawa surowsza niż w czasie popełnienia – należy stosować ustawę albo na czas popełnienia, albo na czas orzekania (por. nb 7).

**10. Zmiana normatywna w obszarze karalności (uchylenie przepisu określającego typ czynu zabronionego albo zawężenie znamion) zawsze skutkuje zastosowaniem art. 2 § 2 k.k.s. Z kolei w sytuacji zmiany w obszarze bezprawności czynu na korzyść sprawcy, tj. zmiany normy sankcjonowanej, nie dochodzi do automatycznego stosowania ustawy względniejszej.** W konkretnym bowiem stanie faktycznym zmiana normy sankcjonowanej (np. jej uchylenie) nie musi prowadzić do uchylenia bezprawności konkretnego zachowania poddanego prawno-karnemu wartościowaniu. Norma ta może, pod pewnymi warunkami, obowiązywać w stosunku do czynów, które zostały popełnione przed zmianą normatywną. Niesłuszny jest zatem, dominujący zresztą w piśmiennictwie karnistycznym oraz orzecznictwie, pogląd, wedle którego każda zmiana w obszarze normy sankcjonowanej (nakazu/zakazu) skutkująca uchyleniem bezprawności czynów, odnosi się zarazem do czynów popełnionych przed tą zmianą (J. Zientek, *Konsekwencje zmiany przepisów wykonawczych wypełniających treść normy blankietowej w kodeksie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2002, nr 4, s. 138; T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2006, s. 110; Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 50; wyrok SN z dnia 10 lipca 2003 r., III KK 135/03, Prok. i Pr. 2004, nr 3; wyrok z dnia 27 czerwca 2003 r., III KK 202/03, LEX nr 78831; wyrok SN z dnia 30 września 2002 r., III K 264/02, LEX nr 55228; uchwała SN z dnia 27 października 1988 r., VI KZP 11/88, OSNKW 1988, nr 11–12, poz. 77, OSNPG 1989, nr 1, poz. 1; uchwała SN z dnia 21 listopada 1986 r., VI KZP 23/86, OSNKW 1987, nr 3–4, poz. 23; uchwała SN z dnia 15 lutego 1984 r., VI KZP 44/83, OSNKW 1984, nr 7–8, poz. 69). Wypada bowiem zauważyć, że **istnieją czyny, które mimo zmiany treści normy sankcjonowanej nadal pozostają czynami bezprawnymi.** Przypadek taki, nie tak wcale rzadki, miał miejsce po dniu 1 maja 2004 r. (tj. po akcesji Polski do Wspólnot Europejskich) wskutek zniesienia obowiązków celnych, przed tym dniem ciążyących na podmiotach sprowadzających towary z obszaru Wspólnot (chodziło zwłaszcza o samochody). Wprowadzający przed 1 maja 2004 r. towary bez ich oclenia dopuszczali się popełnienia przestępstwa czy wykro-



czenia celnego (chodziło zwłaszcza o czyny stypizowane w art. 88 § 1 i 3 k.k.s. Po wejściu Polski w struktury Wspólnot Europejskich towary te nie były już objęte obowiązkiem celnym. Zgodnie z poglądem dominującym wskutek uchylecia normy sankcjonowanej należałoby uchylić karalność czynu. Szkopuł wszakże w tym, że pomimo uchylecia normy nakazującej wykonanie obowiązku celnego, w stosunku do tych podmiotów, które uchylili się od jego wykonania przed zmianą normatywną, ustawodawca nie zrezygnował z długu celnego (por. art. 26 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo celne, Dz. U. Nr 68, poz. 623 z późn. zm., stanowiący, że jeżeli dług celny powstał przed dniem 1 maja 2004 r., to stosuje się przepisy ustawy z dnia 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny regulujące kwestie związane z długiem celnym). Oznacza to, że osoby, na których ciążył dług celny z powodu nielegalnego wprowadzenia towarów na terytorium Polski przed akcesją, nadal są dłużnikami celnymi. Zatem czyny tych osób nadal posiadają przymiot bezprawnych, skoro zaś nie doszło do uchylecia karalności, mamy do czynienia z przestępstwem (wykroczeniem) skarbowym, do którego nie znajduje zastosowania dyrektywa z art. 2 § 2 k.k.s. Innymi słowy, jeżeli indywidualnokonkretne skutki obowiązywania uchylonej normy prawnej nadal trwają, nie znajduje zastosowania zasada *lex mitior*. Każde zatem zachowanie należy oceniać z perspektywy trwałości rzeczonych indywidualnokonkretnych skutków obowiązywania zmienionej regulacji prawnej (por. szerzej: W. Wróbel, *Zmiana normatywna i zasady intertemporalne w prawie karnym*, Kraków 2003, s. 587–589; P. Kaczmarek, G. Łabuda, T. Razowski, *Retroaktywność prawa karnego skarbowego – wybrana problematyka (artykuł dyskusyjny)*, Prok. i Pr. 2005, nr 5, s. 102–111; por. także interesujące wywody L. Wilka, *Szczególne cechy...*, s. 197 i n., gdzie autor dochodzi do przekonania, że zmiana normatywna prawnokarnie relewantna to taka zmiana, w wyniku której zmienia się istota zakazu lub nakazu; krytycznie zauważyć przy tym trzeba, że kryterium wyróżniania relewantnej zmiany normatywnej oparte na istocie nakazu czy zakazu cechuje zbyt nią ostrość).

11. Stosowanie art. 2 § 2 k.k.s. natrafia na opór w obszarze **przedawnienia karalności, wykonania kary i zatarcia skazania**. W dawniejszym orzecznictwie uznawano, że zasada *lex mitior* nakazuje przyjmować – w razie zmiany normatywnej – te terminy przedawnienia karalności czynów zabronionych, które są dla sprawcy bardziej korzystne (tak w kwestii przedawnienia wykonania kary uchwała SN z dnia 18 lipca 1996 r., I KZP 11/96,

OSNKW 1996, nr 9–10, poz. 53 z aprobowaną glosą S. Paweli, OSP 1997, z. 4, s. 170–171; za stosowaniem zasady *lex mitior* przy zmianie terminów przedawnienia opowiadali się: W. Świda, *Prawo karne*, Warszawa 1989, s. 325; Z. Papierkowski, *Kolizja przepisów ustawowych według projektu k.k.*, PIP 1956, z. 8–9, s. 421; J. Śliwowski, *Prawo karne*, Warszawa 1979, s. 45; K. Buchała, A. Zoll, *Polskie prawo karne*, Warszawa 1995, s. 85; R. Grupiński, *Zmiana przepisów o przedawnieniu karalności w świetle zasady lex retro non agit* (w:) *Rozważania o prawie karnym. Księga pamiątkowa z okazji siedemdziesięciolecia urodzin Profesora Aleksandra Ratajczaka*, pod red. A. Szwarca, Poznań 1999, s. 127). We współczesnym piśmiennictwie dominuje jednak przekonanie odmienne, oparte na założeniu, że przedawnienie nie jest żadnym szczególnym prawem podmiotowym sprawcy, służy ono natomiast celom kary (por. W. Wróbel, *Zmiana normatywna...*, s. 532 i n. oraz podana tam literatura; w tym duchu postanowienie SN z dnia 19 sierpnia 1999 r., I KZP 25/99, OSNKW 1999, nr 9–10, poz. 53). Odnosząc się do tego zagadnienia, trzeba zauważyć, że poglądy odmawiające instytucjom przedawnienia i zatarcia skazania wejścia w zakres stosowania art. 2 § 2 k.k.s. zasadzają się bardziej na uzasadnieniach merytorycznych, w mniejszym zaś stopniu poszukują uzasadnienia normatywnego. Trudno wszak oprzeć się wrażeniu, że **w czasie orzekania obowiązuje inna ustawa niż w czasie popełnienia czynu wówczas, gdy zmianie ulega termin przedawnienia czy zatarcia skazania; trudno również zaprzeczyć, że ocena prawna czynu dokonana na podstawie tego przepisu, który przewiduje termin krótszy, jest stosowaniem ustawy względniejszej dla sprawcy.** Stąd też uzasadnionym jest pogląd, że **zmianą normatywną jest zmiana przepisów normujących terminy przedawnienia karalności, wykonania kary oraz zatarcia skazania** – bez znaczenia przy tym pozostaje to, jaki wektor przyjmuje ta zmiana. Jedyłą racją wykluczenia z art. 2 § 2 k.k.s. rzeczonych instytucji jest obowiązywanie w systemie prawa normy ograniczającej stosowanie zasady *lex mitior agit*. Norma taka została wyrażona w przepisie art. 5 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Przepisy wprowadzające Kodeks karny skarbowy (Dz. U. Nr 83, poz. 931 z późn. zm.), gdzie nakazano stosowanie przepisów kodeksowych o przedawnieniu i zatarciu skazania do czynów popełnionych przed wejściem w życie kodeksu, chyba że termin przedawnienia już upłynął. Analogiczne rozwiązanie przyjęto w art. 10 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 178, poz. 1479), tyle że w tym przypadku materia normowana była wyłącznie instytucja przedawnienia. Występowanie

tego rodzaju klauzul świadczy o tym, że dla ograniczenia zakresu stosowania art. 2 § 2 k.k.s. konieczne jest wyraźne postanowienie normodawcy. W przeciwnym razie komentowany przepis obejmowałby również przedawnienie oraz zatarcie skazania.

12. Zasada *lex mitior* znajduje zastosowanie przy orzekaniu **środków zabezpieczających** (B. Nita, A. Światłowski, *O retroaktywności prawa karnego*, PS 1994, nr 3, s. 42 i n.; A. Wąsek, *Kodeks karny...*, 1999, s. 66). Jakkolwiek racją stosowania środków zabezpieczających jest stan niebezpieczeństwa sprawcy, nie zaś popełniony czyn zabroniony (W. Wróbel, *Zmiana normatywna...*, s. 519; A. Zoll (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2004, s. 106), tym niemniej podstawa stosowania tego czy innego środka reakcji karnoprawnej nie powinna stanowić powodu, dla którego kwalifikuje się jego zmianę normatywną jako względniejszą dla sprawcy albo nie. Kryterium uznania danego środka za względniejszy dla sprawcy wyraża się w tym, czy stwarza się mu w danej sytuacji możliwość korzystniejszej dla jego interesów prawnokarnej oceny czynu.

13. Stosowanie zasady *lex mitior* dotyczy również wypadków **ustawy pośredniej**, tj. ustawy, która obowiązuje pomiędzy czasem popełnienia przestęstwa lub wykroczenia skarbowego a czasem orzekania. Jeżeli zatem spośród trzech ustaw ustawa pośrednia jest względniejsza dla sprawcy, zgodnie z art. 2 § 2 k.k.s. należy ją zastosować.

14. Słusznie stwierdza Sąd Najwyższy, że „skoro [...] przepis art. 58 § 1 penalizował uchylanie się od uiszczenia opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnej, a opłata ta – stosownie do treści art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. – była od 1 stycznia 2001 r. podatkiem w znaczeniu normatywnym, to uchylenie § 1 w przepisie art. 58 porządkowało jedynie system karno-skarbowy. Przecież uchylony przepis stanowił *lex specialis* do przepisów art. 54, a to dlatego, iż regulował tylko uszczuplenie w jednym podatku, tj. podatku od czynności cywilnoprawnej, w sytuacji gdy bezprawne działania zmierzające do uszczuplenia należności z tytułu pozostałych podatków stypizowane zostały właśnie w normach art. 54 i 56. Oczywiście staje się, że w sytuacji uchylenia przepisu o węższym zakresie normowania (*lex specialis*) niż przepis o charakterze generalnym (*lex generalis*) wyłączona jest możliwość stosowania reguły *lex specialis derogat legi generali*, a zastosowanie będzie miał wówczas przepis o charakterze generalnym, tj. art. 54 § 2, który obowiązywał także w czasie przypisanego oskarżonemu przestęstwa” (wyrok z dnia 1 października 2008 r., IV KK 95/08, LEX nr 469412).

15. Przepis art. 2 § 3 wyraża **zakaz ekлекtyzmu**. W stosunku do tego samego czynu nie jest dozwolone jednoczesne stosowanie w części ustawy nowej i w części ustawy obowiązującej poprzednio. Organ orzekający zmuszony jest przeto do dokonania wyboru tej ustawy, która *in concreto* jest względniejsza dla sprawcy (wyrok SN z dnia 4 stycznia 2002 r., II KKN 303/99, Prok. i Pr. 2002, nr 9, s. 6; wyrok SA w Poznaniu z dnia 16 września 1999 r., II AKa 178/99, OSA 2000, nr 6, poz. 43; postanowienie SA w Katowicach z dnia 5 grudnia 2002 r., II AKa 407/02, ZKS 2003, z. 4, poz. 49). Uznać należy, że art. 2 § 3 k.k.s. doznaje ograniczenia wówczas, gdy stosowanie w części ustawy nowej i w części ustawy obowiązującej poprzednio jest korzystniejsze dla sprawcy od stosowania którejkolwiek z nich osobno (tak trafnie: A. Wąsek, *Kodeks karny...*, 1999, s. 61–64; P. Witkowski, glosa do wyroku SA w Lublinie z dnia 20 maja 1993 r., II AKr 30/93, Pał. 1994, z. 9–10, s. 224 i n.; por. także W. Wróbel, *Zmiana normatywna...*, s. 556–570). Na przeszkodzie stosowania art. 2 § 3 k.k.s. w rozważanej sytuacji stoi bowiem zakaz z art. 15 ust. 1 Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych (Dz. U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167).

16. W sytuacji gdy czyn zabroniony jest objęty prawomocnym orzeczeniem, nastąpiła zaś zmiana normatywna polegająca czy to na obniżeniu górnej granicy ustawowego zagrożenia karą, czy to na uchyleniu zagrożenia karą pozbawienia wolności, czy wreszcie na dekryminalizacji, przepisy § 4–6 przewidują następujące konsekwencje:

- 1) obniżenie kary do górnej granicy ustawowego zagrożenia – jeżeli nowa ustawa przewiduje niższą górną jej granicę,
- 2) zaniechanie wykonania środka – jeżeli nowa ustawa nie przewiduje możliwości jego zastosowania,
- 3) zamianę kary pozbawienia wolności na karę grzywny przy przyjęciu 1 dnia kary pozbawienia wolności za równoważny 2 stawkom dziennym kary grzywny – jeżeli nowa ustawa nie przewiduje zagrożenia karą pozbawienia wolności za czyn zabroniony,
- 4) zatarcie skazania z mocy prawa i przyjęcie fikcji niekaralności – jeżeli nowa ustawa nie przewiduje kryminalizacji czynu.

**Art. 3. § 1. Czyn zabroniony uważa się za popełniony w miejscu, w którym nastąpiło zachowanie sprawcy, albo gdzie skutek stanowiący zamię czynu zabronionego nastąpił lub według zamiaru sprawcy miał nastąpić.**

§ 2. Przepisy kodeksu stosuje się do sprawcy, który popełnił czyn zabroniony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jak również na polskim statku wodnym lub powietrznym, chyba że kodeks stanowi inaczej.

§ 3. Niezależnie od przepisów obowiązujących w miejscu popełnienia przestęstwa skarbowego, przepisy kodeksu stosuje się także do obywatela polskiego oraz cudzoziemca w razie popełnienia za granicą przestęstwa skarbowego skierowanego przeciwko istotnym interesom finansowym państwa polskiego.

§ 3a. Niezależnie od przepisów obowiązujących w miejscu popełnienia przestęstwa skarbowego, przepisy kodeksu stosuje się także do obywatela polskiego w razie popełnienia za granicą przestęstwa skarbowego określonego w rozdziale 6 i 7 działu II tytułu I, skierowanego przeciwko interesom finansowym Wspólnot Europejskich.

§ 4. Przepęstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe określone w rozdziale 7 są karalne także w razie popełnienia ich za granicą, jeżeli zostały ujawnione w wyniku czynności kontrolnych przeprowadzonych tam przez polski organ celny lub inny organ uprawniony na podstawie umów międzynarodowych; przepis stosuje się odpowiednio, jeżeli wykroczenie skarbowe określone w art. 106e, art. 106f i art. 106h popełnione zostało za granicą.

§ 5. Przepisy kodeksu stosuje się także do obywateli polskich oraz cudzoziemców, którzy przebywając na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nakłaniają lub udzielają pomocy do popełnienia za granicą przestęstwa skarbowego skierowanego przeciwko interesom finansowym Wspólnot Europejskich, określonego w rozdziale 6 i 7 działu II tytułu I.

1. Kodeks karny skarbowy, za wzorem rozwiązania przyjętego na gruncie kodeksu karnego z 1997 r., przy określeniu miejsca popełnienia przestęstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego posługuje się kryteriami teorii wszędobylstwa (zasady wielomiejscowości, por. A. Wąsek, *Kodeks karny...*, 1999, s. 86). Czyn zabroniony popełniony może być w trzech miejscach: w miejscu zachowania (tj. działania albo zaniechania), w miejscu nastąpienia skutku oraz w miejscu, gdzie skutek według zamiaru sprawcy miał nastąpić. Nie oznacza to wszakże, że każdy delikt karnoskarbowy może cechować się trzema miejscami jego popełnienia. Trzy miejsca dopuszczalne są jedynie przy deliktach umyślnych skutkowych, dwa miejsca przy deliktach nieumyślnych skutkowych (miejsce czynu i miejsce skutku) oraz umyślnych skutkowych niedokonanych

(miejsce czynu i miejsce, gdzie skutek miał nastąpić wedle zamiaru sprawcy). **Jednym miejscem popełnienia cechują się z kolei delikty karnoskarbowe bezskutkowe** – obojętnie przy tym, czy chodzi o umyślne, czy o nieumyślne (miejsce czynu).

**2. Miejscem popełnienia przestępstw skarbowych podżegania i pomocnictwa jest miejsce realizacji znamienia czasownikowego** – nakłaniania do dokonania czynu zabronionego (art. 18 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.) oraz ułatwiania popełnienia czynu zabronionego (art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Obie niesprawcze postaci współdziałania przynależą do kategorii przestępstw skarbowych bezskutkowych.

**3. Szczególnego rodzaju praktyczne problemy związane z miejscem popełnienia czynu zabronionego powstają przy bezskutkowych deliktach karnoskarbowych, których ściganiem zajmują się finansowe organy postępowania przygotowawczego** – np. urzędy skarbowe. Jako że właściwość funkcyjna organów podatkowych (por. art. 4 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, tekst jedn.: Dz. U. z 2004 r. Nr 269, poz. 2681 z późn. zm.) nie jest zbieżna z właściwością miejscową organów postępowania przygotowawczego (pomijamy w tym miejscu dystynkcję w nazwach organów ścigania i organów podatkowych jako nieistotną), **w praktyce często dochodzi do sytuacji, gdzie organ ścigania nie jest zarazem organem podatkowym**. Przykładowo jeżeli księgi są nierzetelnie prowadzone w Warszawie (bo tam są przechowywane), właściwy zaś podatkowo jest organ we Wrocławiu, to – chociaż miejscowo właściwy do prowadzenia postępowania przygotowawczego w sprawie o czyn z art. 61 § 1 k.k.s. jest organ warszawski – tym niemniej celowe jest prowadzenie przez organ wrocławski. Obserwacja praktyki pozwala stwierdzić, że przeważnie celowość bierze górę nad literalnym podejściem do kwestii właściwości. Zaznaczyć trzeba wszakże, że dobra zażwyczaj pragmatyka organów ścigania nie znajduje oparcia w przepisach. Skoro te uzależniają kompetencję organu od miejsca popełnienia czynu, to w wielu wypadkach (przy czynach bezskutkowych prawie zawsze) organy niewłaściwe miejscowo prowadzą postępowania przygotowawcze. Konieczna jest w tym obszarze ingerencja ustawodawcy, mająca na celu usankcjonowanie takiego stanu rzeczy.

**4. Przepis art. 3 § 2 k.k.s. wyraża zasadę terytorialności oraz zasadę bandery**. Zgodnie z pierwszą z nich przepisy kodeksu stosuje się do sprawców, którzy popełnili czyny zabronione na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Terytorium kraju jest obszarem oddzielnym

granicami państwowymi. Granice państwowe określają przepisy ustawy z dnia 12 października 1990 r. o ochronie granicy państwowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2009 r. Nr 12, poz. 67). Ponadto zasada terytorialności obejmuje również znajdującą się poza morzem terytorialnym wyłączną strefę ekonomiczną, w której Rzeczpospolita Polska na podstawie prawa wewnętrznego i zgodnie z prawem międzynarodowym wykonuje prawa odnoszące się do badania i eksploatacji dna morskiego i jego podglebia oraz ich zasobów naturalnych (art. 53 § 9 k.k.s.). Z kolei zasada bandery oznacza, że kodeks stosowany jest również do sprawcy, który popełnił czyn zabroniony na polskim statku wodnym lub powietrznym. Statkiem wodnym jest również stała platforma umieszczona na szelfie kontynentalnym (art. 53 § 10 k.k.s.).

5. Rozciągnięcie odpowiedzialności, wedle art. 3 § 3 k.k.s. (wyrażającego **zasadę przedmiotową obostrzoną**), następuje w stosunku do obywateli polskich oraz cudzoziemców w razie popełnienia przez nich za granicą **przestępstw skarbowych skierowanych przeciwko istotnym interesom finansowym państwa polskiego**. Chodzi przy tym o takie przestępstwo skarbowe, które – niezależnie od unormowań w miejscu jego popełnienia – zagraża Skarbowi Państwa powstaniem uszczerbku finansowego w wysokości co najmniej dziesięciokrotności wielkiej wartości (art. 53 § 11 k.k.s.; definicja wielkiej wartości – por. art. 53 § 16 k.k.s.). Poza zakresem art. 3 § 3 k.k.s. znajdują się przestępstwa skarbowe zagrażające powstaniem uszczerbku finansowego w podanej wysokości jednostkom samorządu terytorialnego oraz Wspólnotom Europejskim.

6. Obowiązujący od dnia 1 maja 2004 r. (na mocy ustawy nowelizacyjnej z dnia 24 lipca 2003 r., Dz. U. Nr 162, poz. 1569) przepis § 3a wprowadza **stosowanie kodeksu do obywatela polskiego w razie popełnienia przez niego za granicą przestępstwa skarbowego stypizowanego w rozdziałach 6 (przeciwko obowiązkowi podatkowemu i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji) i 7 (przeciwko obowiązkowi celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami), skierowanego przeciwko interesom finansowym Wspólnot Europejskich**. Termin „interesy finansowe Wspólnot Europejskich” został wprowadzony do prawa wspólnotowego przez Traktat o Unii Europejskiej podpisany w Maastricht w dniu 7 lutego 1992 r. (obowiązuje od dnia 1 listopada 1993 r.). Chodzi zatem zarówno o przychody, jak i o wydatki w budżecie ogólnym Wspólnot i innych budżetach należących do wspólnotowego systemu finansowego (cła pobierane na podstawie wspólnotowej taryfy celnej, składki cukrowe oraz cła na

import produktów rolnych, podatek VAT, wpłaty państw członkowskich; szerzej por. L. Wilk, *Szczególne cechy...*, s. 208 i n.).

**7. Karalność tak przestępstw celnych, jak i wykroczeń celnych (stypizowanych w rozdziale 7) – popełnionych za granicą** – wprowadza § 4, o ile zostały one ujawnione w wyniku czynności kontrolnych przeprowadzonych przez polski organ celny lub inny organ uprawniony na podstawie umów międzynarodowych. Na mocy art. 3 § 4 zdanie drugie k.k.s. reguła ta odnosi się także do popełnionych za granicą wykroczeń skarbowych określonych w art. 106e, 106f i 106h k.k.s.

**8. Przepis art. 3 § 5 k.k.s.** (obowiązujący od dnia 1 maja 2004 r., Dz. U. z 2003 r. Nr 162, poz. 1569) **uznać należy za normatywne *superfluum***, gdyż jego zakres stosowania ujęty został już w art. 3 § 2 k.k.s. Podmioty w nim wskazane – obywatel polski i cudzoziemiec – są podmiotami ujętymi jako sprawca w art. 3 § 2 k.k.s., nakłanianie i udzielenie pomocy (tj. podżeganie i pomocnictwo – art. 18 § 2 i 3 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.) jest czynem zabronionym, miejsce popełnienia jest tożsame w obu przepisach (terytorium Rzeczypospolitej Polskiej). Okoliczność, że podżeganie i pomocnictwo odniesione zostało do przestępstwa skarbowego z rozdziału 6 i 7 kodeksu popełnionego za granicą również nie sprawia, że zakres § 5 wykracza poza zakres § 2, ponieważ ten pierwszy wciąż wymaga przestępstwa skarbowego, a więc czynu zabronionego stypizowanego w kodeksie, nie zaś jakiegoś innego deliktu. Niezależnie zatem od tego, czy przestępstwo skarbowe skierowane jest przeciwko interesom finansowym Wspólnot Europejskich, czy też nie, objęte jest ono zakresem zasady terytorialności z § 2.

**Art. 4. § 1. Przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe można popełnić umyślnie, a także nieumyślnie, jeżeli kodeks tak stanowi.**

**§ 2. Czyn zabroniony popełniony jest umyślnie, jeżeli sprawca ma zamiar jego popełnienia, to jest chce go popełnić albo przewidując możliwość jego popełnienia, na to się godzi.**

**§ 3. Czyn zabroniony popełniony jest nieumyślnie, jeżeli sprawca nie mając zamiaru jego popełnienia, popełnia go jednak na skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, mimo że możliwość popełnienia tego czynu przewidywał albo mógł przewidzieć.**

1. Przyjęta na gruncie kodeksu karnego skarbowego konstrukcja umyślności dotyczy tak przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbo-



wych. W porównaniu z regulacją kodeksu wykroczeń, gdzie obowiązuje zasada ekwiwalencji strony podmiotowej (art. 5 k.w.), **w obszarze prawa karnego skarbowego w odniesieniu do wykroczeń skarbowych ustawodawca zakłada karalność jedynie umyślnego ich popełnienia, nieumyślna zaś realizacja znamion tego typu deliktów karnoskarbowych ma miejsce – analogicznie do przestępstw skarbowych – jedynie w sytuacji, gdy kodeks tak stanowi.** Założenie takie nie wzbudza wątpliwości kryminalnopolitycznych przy wykroczeniach skarbowych ujętych w konstrukcji czynów przepołowionych (np. art. 54, art. 55, art. 56 § 1–3 i art. 76 k.k.s.). Wątpliwości takie rodzą się natomiast w wypadku wykroczeń skarbowych, za pomocą których ustawodawca penalizuje zaniechania realizacji pewnych obowiązków instrumentalnych, jak np. niezłożenie deklaracji, informacji itp. Wydaje się bowiem, że kryminalnopolitycznie uzasadniona jest penalizacja nie tylko umyślnego zaniechania ich wykonania, ale również nieumyślnego, zwłaszcza w postaci nieświadomej nieumyślności (czyny z zapomnienia). Nie stoi temu z pewnością na przeszkodzie zakres bezprawności, w płaszczyźnie prawa finansowego narusza normę sankcjonowaną zarówno ten, kto świadomie nie wykona obowiązku instrumentalnego, jak i ten, kto go nie wykona nieświadomie. Zresztą bliższy nieco tylko wgląd w praktykę stosowania prawa, jak i potoczne intuicje żywione przez większość społeczeństwa, pozwalają zauważyć, że – wbrew prawu stanowionemu – karani są zarówno ci, którzy obowiązków instrumentalnych nie wykonają umyślnie, jak i ci, którzy czynią to nieumyślnie. W praktyce zatem przy wykroczeniach skarbowych zasada ekwiwalencji strony podmiotowej jest wciąż żywa. Trudno zresztą się temu dziwić, skoro udowodnienie w sprawach błahych umyślnej realizacji zaniechania wykonania obowiązku instrumentalnego jeśli nie niemożliwe, to z pewnością jest bardzo trudne (a ewentualny nakład pracy poczyniony w tym kierunku byłby nieproporcjonalnie wysoki w stosunku do uzyskanego rezultatu). Gorzej jednak, że ten niewłaściwy nawyk przenoszony jest na inne czyny zabronione z zaniechania (z działania również), zwłaszcza zaś na przestępstwa skarbowe. Tu wszechobecny automatyzm przypisania umyślnej strony podmiotowej stanowi poważny problem z zakresu polityki karnej.

**2. Klauzula umyślności z art. 4 § 1 k.k.s. zakłada, że każdy typ czynu zabronionego w części szczególnej, o ile nie zawiera znamienia nieumyślności, jest typem umyślnym.** Z kolei dla przyjęcia, że dane zachowanie penalizowane jest również w postaci nieumyślnej, konieczne jest istnienie pośród znamion klauzuli nieumyślności. Ustawodawca w sposób

oszczędny posługuje się formułą kryminalizacji zachowań nieumyślnych, można wręcz powiedzieć, że typy nieumyślne są rzadkością na gruncie kodeksu (art. 65 § 2 i 4 k.k.s., art. 84 § 1 k.k.s., art. 91 § 2 i 4 k.k.s., art. 96 § 1 k.k.s., art. 106f § 1 k.k.s., art. 111 § 1 k.k.s.).

3. Ustawowa charakterystyka umyślności z art. 4 § 2 k.k.s. obejmuje dwie jego postaci – zamiar bezpośredni oraz zamiar ewentualny. Jedynie zamiar bezpośredni odpowiada intuicjom potocznym żywionym co do znaczenia pojęcia umyślności, zamiar ewentualny natomiast jest wymysłem pracowni uczonych (M. Szerer, *W sprawie zamiaru ewentualnego*, PiP 1959, z. 3, s. 459), nie odpowiada on bowiem temu, co zwykle określać się mianem zachowania umyślnego. Kodeksowa formuła umyślności nie stanowi oryginalnego ujęcia strony podmiotowej w obszarze prawa karnego skarbowego, została ona w całości zaczerpnięta z unormowania art. 9 § 1 k.k. Wspólnym mianownikiem obu postaci zamiaru jest świadomość realizacji znamion strony przedmiotowej.

4. Kodeks karny skarbowy, wzorem kodeksu karnego z 1997 r., wyraźnie nawiązuje do **czystej normatywnej teorii winy**, według której wszystkie elementy strony psychicznej są znamionami czynu zabronionego, nie zaś elementami kształtującymi winę. Stąd **wina jest czystym zarzutem stawianym sprawcy z powodu zachowania niezgodnego z prawem**. Zgodnie z czystą teorią normatywną zasadne jest posługiwanie się pojęciem przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego umyślnego albo nieumyślnego (por. A. Zoll (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2004, s. 84).

5. **Zamiar bezpośredni** (*dolus directus*) sprowadza się do dwóch elementów: [1] świadomości po stronie sprawcy tego, że popełnia on czyn zabroniony (element intelektualny zamiaru; chodzi przy tym o świadomość realizacji znamion przedmiotowych, jakkolwiek biorąc pojęcie „czyn zabroniony” literalnie, należałoby przyjąć, że w grę wchodzi również znamiona podmiotowe – por. J. Majewski, *Określenie umyślności w projekcie kodeksu karnego na tle obowiązujących przepisów*, WPP 1996, nr 1, s. 61) oraz [2] tego, że świadomości popełnienia czynu zabronionego towarzyszy konkretne nastawienie psychiczne sprawcy – określane mianem chcenia popełnienia czynu zabronionego (element woluntatywny zamiaru). Dla przypisania znamienia zamiaru nie jest konieczne stwierdzenie, że sprawca jest świadomy bezprawności lub karalności popełnianego czynu. Nieświadomość karalności czynu wpływa na winę – jeżeli jest ona usprawiedliwiona, sprawca nie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego (wina zatem odpada – art. 10 § 4 k.k.s.); jeżeli jest nieusprawiedliwiona, spraw-

ca odpowiada na łagodniejszych zasadach (wina zatem jest umniejszona – art. 10 § 5 k.k.s.).

6. Wykazanie w toku procesu karnoskarbowego zamiaru bezpośredniego (*resp.* ewentualnego) jest zadaniem trudnym, często nawet niewykonalnym. Dotyczy to zwłaszcza czynów z zaniechania. Dlatego też **praktyka stosowania prawa, coraz to natykając się na owe trudności, wyraźnie ciąży ku obiektywizacji odpowiedzialności karnoskarbowej, co osiągnane jest stosunkowo łatwo poprzez zrównanie odpowiedzialności finansowej (podatkowej, celnej itd.) z odpowiedzialnością karną** (krytycznie o takiej pragmatyce por. postanowienie SN z dnia 23 maja 2002 r., V KKN 426/00, OSNKW 2002, nr 9–10, poz. 81).

7. **Zamiar ewentualny** (*dolus eventualis*) polega na przewidywaniu przez sprawcę możliwości popełnienia czynu zabronionego (element intelektualny zamiaru) oraz towarzyszącemu mu nastawieniu psychicznym określanym przez przepis jako godzenie się na taki stan rzeczy (tj. na popełnienie). Ustawodawca za pomocą konstrukcji zamiaru ewentualnego („usłużnego” zamiaru ewentualnego – jak stwierdzał W. Wolter) usiłuje wypełnić całą przestrzeń relacji psychicznej, jaka występuje pomiędzy zamiarem bezpośrednim a nieumyślnością (J. Giezek (w:) J. Giezek, N. Kłaczyńska, G. Łabuda, *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, pod red. J. Giezka, Warszawa 2007, s. 68; P. Kardas, glosa do wyroku SN z dnia 11 stycznia 1993 r., WRN 122/92, WPP 1995, nr 1, s. 98; M. Rodzynkiewicz, *Próba analizy prawnokarnej konstrukcji umyślności*, RPEiS 1990, nr 3–4, s. 76; A. Wąsek, *Kodeks karny...*, 1999, s. 100). Problematyczne jest zwłaszcza odnalezienie w praktyce stosowania prawa linii demarkacyjnej dzielącej zamiar ewentualny i świadomą nieumyślność. W jednym i drugim przypadku sprawcy towarzyszy bowiem świadomość możliwości popełnienia czynu zabronionego: przy zamiarze ewentualnym sprawca na ten stan rzeczy się godzi, natomiast przy świadomej nieumyślności nie. Łatwo zauważyć, że w obszarze prawa karnego skarbowego zamiar ewentualny jest konstrukcją rzadko znajdującą zastosowanie. Z reguły w grę wchodzi albo zamiar bezpośredni, albo nieumyślność (często świadoma, zwłaszcza tam, gdzie sprawca, optymalizując opodatkowanie, jest świadomy ryzyka wadliwego dokonania rozliczenia, niemniej podejmuje zabiegi optymalizujące, nie chcąc, ani też nie godząc się na popełnienie czynu zabronionego).

8. **Zamiar ewentualny w rzeczywistości zawsze występuje zawsze z jakimś zamiarem bezpośrednim.** Jest on przeto produktem ubocznym

celowego zachowania się sprawcy (przy czym zamiar bezpośredni nie musi być prawnokarnie relewantny – por. J. Giezek (w:) *Kodeks karny...*, s. 68–69). Zaznaczyć wszakże trzeba, że ta swoista koegzystencja zamiaru ewentualnego z zamiarem bezpośrednim nie jest bynajmniej *differentia specifica* tego pierwszego. Zamiar bezpośredni towarzyszy wszak i świadomej, i nieświadomej, nieumyślności.

9. Podobnie jak w przypadku umyślności, **kodeksowa charakterystyka nieumyślności** jest wiernym odzwierciedleniem konstrukcji przyjętej na gruncie kodeksu karnego z 1997 r. Na treść nieumyślnej realizacji znamion czynu zabronionego składają się, zgodnie z art. 4 § 3 k.k.s., **cztery elementy** (warunki):

- 1) brak zamiaru popełnienia czynu zabronionego,
- 2) niezachowanie ostrożności wymaganej w danych okolicznościach,
- 3) występowanie związku pomiędzy popełnieniem czynu zabronionego (następnik) a naruszeniem reguły ostrożności (poprzednik),
- 4) przewidywanie możliwości popełnienia czynu zabronionego/możliwość przewidzenia popełnienia czynu zabronionego (J. Giezek (w:) *Kodeks karny...*, s. 73).

10. Treść art. 4 § 3 k.k.s. pozwala na wyróżnienie **dwóch postaci nieumyślności: świadomej (dawniej określanej jako lekkomyślność) i nieświadomej (dawniej określanej jako niedbalstwo)**. Zasadnicza różnica, łatwo uchwytna już w nazwach tych postaci, sprowadza się do tego, że w przypadku świadomej nieumyślności popełnieniu czynu zabronionego, do którego dochodzi na skutek naruszenia reguły ostrożności (reguły postępowania z dobrem prawnym), sprawcy towarzyszy świadomość (przewidywanie) możliwości popełnienia czynu, natomiast w przypadku nieświadomej nieumyślności przewidywania popełnienia czynu zabronionego po stronie sprawcy brak. W miejsce świadomości możliwości popełnienia wchodzi element normatywny – możliwość przewidzenia popełnienia czynu. W obu postaciach nieumyślności nie występuje również zamiar popełnienia czynu zabronionego.

11. Stwierdzenie **naruszenia reguły ostrożności** (niezachowanie ostrożności wymaganej w danych okolicznościach) najczęściej nie powinno nastęrczać trudności na gruncie przestępstw i wykroczeń skarbowych. Przeważnie chodzi o reguły posiadające rangę normatywną, przez co wyraźnie można wyodrębnić te zachowania, które są przejawem niezachowania ostrożności, oraz te zachowania, które takim przejawem nie są. Rozbudowane ustawodawstwo podatkowe, dewizowe i celne służy

przynajmniej temu, że w większości stanów faktycznych da się taką regułą ostrożności odtworzyć. W pewnych jednak przypadkach, gdzie przyjęte są co najmniej dwa modele postępowania z dobrem prawnym, do naruszenia reguły nie będzie dochodziło.

12. Należy nadmienić, że niezachowanie ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, jakkolwiek *expressis verbis* ujęte w ustawowej charakterystyce nieumyślnego czynu zabronionego, jest także elementem konstytuującym umyślny czyn zabroniony (por. A. Zoll, *Okoliczności wyłączające bezprawność czynu*, Warszawa 1982, s. 35; J. Giezek, *Przyczynowość oraz przypisanie skutku w prawie karnym*, Wrocław 1994, s. 96 i n.). Oznacza to, że zarówno w przypadku umyślnych, jak i nieumyślnych czynów zabronionych konieczne jest, dla przyjęcia realizacji znamion, uprzednie stwierdzenie naruszenia reguły postępowania z dobrem prawnym. Okoliczność ta posiada szczególne znaczenie przy deliktach karnoskarbowych. W wypadku bowiem tych stanów faktycznych, w stosunku do których nie ma jednego przyjętego powszechnie modelu postępowania (w piśmiennictwie fachowym, orzecznictwie sądowym czy pragmatykach poszczególnych organów administracji, np. co do sposobu opodatkowania danego przedmiotu), nie dojdzie do naruszenia reguły ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, bowiem reguły takiej (jednej) nie wypracowano.

13. Dla przypisania nieumyślności konieczne jest: [1] stwierdzenie przewidywania możliwości popełnienia czynu zabronionego – wówczas, ze względu na świadomość sprawy, mamy do czynienia ze świadomą nieumyślnością, albo [2] stwierdzenie możliwości przewidzenia popełnienia czynu zabronionego – wówczas mamy do czynienia z nieświadomą nieumyślnością. Przewidywanie popełnienia czynu zabronionego należy do sfery faktów, dlatego też dla stwierdzenia tego elementu nie jest zasadne porównywanie sprawy z modelem osobowym sumiennego obywatela. Oznacza to, że sprawca posiadający przewagę informacyjną (np. doradca podatkowy), który przewiduje możliwość popełnienia czynu zabronionego dopuści się świadomie nieumyślnego czynu, natomiast podatnik, który w analogicznej sytuacji nie przewiduje popełnienia czynu zabronionego, ponieważ nie posiada wystarczającej wiedzy i umiejętności, czynu świadomie nieumyślnego się nie dopuści (w grę wejdzie ewentualna kwalifikacja jego zachowania jako nieświadomie nieumyślnego). W skrajnym przypadku wystąpić może tak sytuacja, gdzie sprawcy posiadającemu przewagę informacyjną zasadne będzie przypisanie świadomie nieumyślnego

czynu zabronionego, podczas gdy „zwykłemu” podatnikowi nie będzie można przypisać nawet nieświadomej nieumyślności, a to ze względu na to, iż nawet modelowy sumienny podatnik nie miałby możliwości przewidzenia popełnienia czynu. Łatwo zauważyć, że przyjęta na gruncie art. 4 § 3 k.k.s. konstrukcja nieumyślności stawia w gorszej sytuacji osoby posiadające przewagę intelektualną oraz informacyjną. Trudno jednakże przyjmować, że ten, kto przewiduje możliwość popełnienia czynu zabronionego, ma być stawiany na równi z tym, kto w tej samej (takiej samej) sytuacji możliwości popełnienia nie przewiduje. Z kolei przy warunku możliwości przewidzenia popełnienia czynu zabronionego konieczne jest odwołanie się do modelu osobowego sumiennego obywatela. Figura ta, nosząca cechy zobiektywizowanego standardu, służy porównaniu jej z konkretnym zachowaniem, czego skutkiem winno być stwierdzenie, że rzeczywiste zachowanie albo mieści się w standardzie wzorca osobowego (czyli że sprawca mógł przewidzieć popełnienie czynu zabronionego i wówczas w grę wchodzi nieświadoma nieumyślność), albo też w standardzie tym się nie mieści (czyli że sprawca nie mógł przewidzieć popełnienia czynu zabronionego i wówczas nie wchodzi w grę nieświadoma nieumyślność). Wypada przy tym zauważyć, że nie istnieje jedna, właściwa wszystkim, osobowa figura wzorcowa: inny standard oczekiwania jest ukształtowany względem *besserwissera*, tj. osoby posiadającej fachowe przygotowanie w danej dziedzinie (biegłego rewidenta, doradcy podatkowego, osoby usługowo prowadzącej księgi), inny względem laika.

**14. Penalizacja nieumyślnych czynów zabronionych należy w kodeksie do wyjątków.** Obejmuje ona wyłącznie dwie kategorie czynów: pierwszą z nich jest paserstwo (akcyzowe i celne – art. 65 § 2 i 4, art. 91 § 2 i 4 k.k.s.), drugą zaś dopuszczenie do popełnienia czynu zabronionego na skutek niedopełnienia obowiązku nadzoru (por. bliźniacze konstrukcje z art. 84 § 1, art. 96 § 1, art. 106 § 1 i art. 111 § 1 k.k.s.).

**Art. 5. § 1. Na zasadach określonych w kodeksie odpowiada ten tylko, kto popełnia czyn zabroniony po ukończeniu lat 17, chyba że przepis ustawy stanowi inaczej.**

**§ 2. W stosunku do sprawcy, który popełnił przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe po ukończeniu lat 17, lecz przed ukończeniem lat 18, sąd zamiast kary lub środka karnego stosuje środki wychowawcze, lecznicze albo poprawcze przewidziane dla nieletnich, jeżeli**

**PROF. UJ DR HAB. PIOTR KARDAS** — PRACOWNIK KATEDRY PRAWA KARNEGO UJ. ZAJMUJE SIĘ ZAGADNIENIAMI TEORII PRAWA KARNEGO, KONSTYTUCYJNYMI ASPEKTAMI ODPOWIEDZIALNOŚCI KARNEJ, PRAWEM KARNYM SKARBOWYM, ZAGADNIENIAMI PROCESU KARNEGO. PROWADZI KANCELARIĘ ADWOKACKĄ W KRAKOWIE. ARBITER TRYBUNAŁU ARBITRAŻOWEGO DS. SPORTU PRZY PKOl. AUTOR PONAD 160 PRAC NAUKOWYCH.

**DR GRZEGORZ ŁABUDA** — ADWOKAT PROWADZĄCY KANCELARIĘ PRAWNĄ WE WROCŁAWIU. SPECJALIZUJE SIĘ W PRAWIE KARNYM (TAKŻE SKARBOWYM) ORAZ PRAWIE HAZARDOWYM. AUTOR I WSPÓŁAUTOR OKOŁO 30 PUBLIKACJI Z TEGO ZAKRESU.

**DR TOMASZ RAZOWSKI** — ADWOKAT, WSPÓLNIK JEDNEJ Z WROCŁAWSKICH KANCELARIÍ PRAWNYCH, UPRZEDNIO SĘDZIA. WYKŁADOWCA OKRĘGOWEJ RADY ADWOKACKIEJ WE WROCŁAWIU. SPECJALIZUJE SIĘ W POSTĘPOWANIU KARNYM, PRAWIE KARNYM SKARBOWYM ORAZ ZAGADNIENIU ODPOWIEDZIALNOŚCI PODMIOTÓW ZBIOROWYCH ZA CZYNY ZABRONIONE POD GROŻBĄ KARY. AUTOR I WSPÓŁAUTOR 3 MONOGRAFII ORAZ OKOŁO 70 PUBLIKACJI.

NINIEJSZY KOMENTARZ KOMPLEKSOWO OMAWIA PRZEPISY KODEKSU KARNEGO SKARBOWEGO, UWZGLĘDNIAJĄC AKTUALNY DORÓBEK DOKTRYNY I JUDYKATURY. PONADTO PORUSZONO W NIM ZAGADNIENIA INNYCH REŻIMÓW ODPOWIEDZIALNOŚCI, W MNIEJSZYM LUB WIĘKSZYM STOPNIU POWIĄZANYCH Z PROBLEMATYKĄ PRZESTĘPSTW I WYKROCZEŃ SKARBOWYCH — ODPOWIEDZIALNOŚĆ ADMINISTRACYJNOPRAWNĄ (PODATKOWĄ, CELNĄ, DEWIZOWĄ) ORAZ SUI GENERIS ODPOWIEDZIALNOŚĆ PODMIOTÓW ZBIOROWYCH ZA CZYNY ZABRONIONE POD GROŻBĄ KARY.

CENA: 169 ZŁ

