

Janusz Bryk
Agnieszka Choromańska
Anna Kalisz
Sławomir Miskiewicz
Dorota Mocarcka
Monika Porwicz
Agnieszka Sadło-Nowak
Anna Świerczewska-Gąsiorowska

**Wybrane zagadnienia
prawa karnego skarbowego**

Szczytno 2014

RECENZENCI

dr hab. Izabela Nowicka

dr hab. Wiesław Pływaczewski

REDAKCJA WYDAWCY

Anna Bryczkowska

Radosław Gizot

PROJEKT OKŁADKI

Grzegorz Adamiak



© Wszelkie prawa zastrzeżone — WSPol Szczytno 2013

ISBN 978-83-7462-403-9

e-ISBN 978-83-7462-404-6

Wydział Wydawnictw i Poligrafii

Wyższej Szkoły Policji w Szczytnie

12-100 Szczytno, ul. Marszałka J. Piłsudskiego 111

Tel. 89 621 51 02, fax 89 621 54 58

e-mail: wwip@wspol.edu.pl

Objętość: 21 ark. wyd. (1 ark. wyd. = 40 000 znaków typograficznych)

Spis treści

Wstęp	7
Wykaz skrótów	9
<i>Janusz Bryk</i>	
Przestępstwa skarbowe	11
1. Definicja przestępstwa skarbowego	11
2. Środki reakcji prawnej za przestępstwa skarbowe	15
3. Czas i miejsce popełnienia przestępstwa skarbowego	19
4. Instytucja błędu	24
<i>Sławomir Miskiewicz</i>	
Wykroczenia skarbowe	27
1. Uwagi wstępne	27
2. Należność publicznoprawna, minimalne wynagrodzenie za pracę	29
3. Czas i miejsce popełnienia wykroczenia	31
4. Elementy struktury wykroczenia skarbowego	33
5. Ustawowe znamiona wykroczenia skarbowego	33
6. Formy stadialne wykroczenia skarbowego	37
7. Formy zjawiskowe wykroczenia skarbowego	38
8. Zbięg wykroczeń w kodeksie karnym skarbowym	40
9. Zbięg przepisów w kodeksie wykroczeń	43
10. Okoliczności wyłączające odpowiedzialność karną za wykroczenia	46
11. Kary i środki karne za wykroczenia skarbowe	48
12. Przedawnienie wykroczenia skarbowego	53
<i>Anna Kalisz</i>	
Przestępstwa i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji	55
1. Nieujawnienie przedmiotu opodatkowania (art. 54 k.k.s.)	57
2. Firmanctwo (art. 55 k.k.s.)	60
3. Oszustwo podatkowe (art. 56 k.k.s.)	62
4. Nieprowadzenie księgi (art. 60 k.k.s.)	65
5. Księgi nierzetelne lub wadliwe (art. 61 k.k.s.)	69
6. Niewystawienie faktury albo rachunku (art. 62 k.k.s.)	71
7. Obrót bez znaków akcyzy (art. 63 k.k.s.)	74
8. Paserstwo akcyzowe (art. 65 k.k.s.)	81
9. Fałszowanie znaków akcyzy (art. 67 k.k.s.)	83
10. Narażenie znaków akcyzy na niebezpieczeństwo (art. 71 k.k.s.)	85
11. Bezpodstawny zwrot podatku (art. 76 k.k.s.)	87
12. Nienależny zwrot wydatków (art. 76a k.k.s.)	91

13. Niewpłacenie pobranego podatku (art. 77 k.k.s.)	93
14. Niepobranie podatku (art. 78 k.k.s.)	96
15. Zaniedbanie informacji podatkowej (art. 80 k.k.s.)	99

Anna Świerczewska-Gąsiorowska

Przestępstwa i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkowi celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami	107
1. Wyłudzenie pozwolenia celnego (art. 85 k.k.s.)	108
2. Przemyt celny (art. 86 k.k.s.)	110
3. Oszustwo celne (art. 87 k.k.s.)	113
4. Naruszenie procedury odprawy czasowej (art. 88 k.k.s.)	116
5. Zmiana przeznaczenia towaru (art. 89 k.k.s.)	118
6. Usunięcie towaru spod dozoru celnego (art. 90 k.k.s.)	120
7. Paserstwo celne (art. 91 k.k.s.)	122
8. Oszustwo celne (art. 92 k.k.s.)	124
9. Utrudnianie dozoru celnego (art. 94 k.k.s.)	127

Agnieszka Sadło-Nowak

Przestępstwa i wykroczenia skarbowe przeciwko obrotowi dewizowemu	131
1. Wyłudzenie zezwolenia dewizowego (art. 97 k.k.s.)	131
2. Nielegalny transfer środków płatniczych do kraju trzeciego (art. 100 k.k.s.)	137
3. Ograniczenia nierezydenta w obrocie dewizowym (art. 101 k.k.s.)	139
4. Ograniczenia rezydenta w nabywaniu (art. 102 k.k.s.)	142
5. Ograniczenia rezydenta w zbywaniu (art. 103 k.k.s.)	144
6. Rachunki bankowe rezydenta za granicą (art. 104 k.k.s.)	146
7. Nielegalne rozliczenia pieniężne (art. 106c k.k.s.)	148
8. Nielegalna działalność kantorowa (art. 106d k.k.s.)	151
9. Nieudzielanie wyjaśnień podczas kontroli dewizowej (art. 106e k.k.s.)	153
10. Nieprzedstawienie przywożonych lub wywożonych wartości (art. 106h k.k.s.)	154
11. Pominięcie pośrednictwa banku (art. 106j k.k.s.)	155
12. Nieprzechowywanie dokumentów (art. 106k k.k.s.)	157
13. Naruszenie obowiązku informacyjnego wobec NBP (art. 106l k.k.s.)	158
14. Naruszenie obowiązku nadzoru w sprawach dewizowych (art. 106ł k.k.s.)	159

Dorota Mocarcka

Przestępstwa i wykroczenia skarbowe przeciwko organizacji gier hazardowych ...	161
1. Nielegalne gry losowe (art. 107 k.k.s.)	161
2. Organizowanie gier bez zabezpieczeń (art. 107a k.k.s.)	166
3. Niszczenie dowodów udziału w loteriach (art. 107b k.k.s.)	168
4. Niezawiadomienie o zniszczeniach urządzeń do gier (art. 107c k.k.s.)	170
5. Nielegalne gry fantowe (art. 108 k.k.s.)	171
6. Uczestnictwo w nielegalnych grach i zakładach (art. 109 k.k.s.)	173

7. Nielegalna sprzedaż losów (art. 110 k.k.s.)	174
8. Nielegalna reklama gier lub zakładów (art. 110a k.k.s.)	175
9. Udział w grze losowej osoby, która nie ukończyła 18 lat (art. 110b k.k.s.)	179
<i>Agnieszka Choromańska, Monika Porwisz</i>	
Postępowanie w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe	183
1. Zagadnienia wstępne	183
2. Cele postępowania karnego skarbowego	186
3. Naczelné zasady postępowania karnoskarbowego	186
4. Tryby postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe	194
5. Postępowanie w stosunku do nieobecnych	199
6. Postępowanie mandatowe	201
7. Zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	204
8. Organy postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe	209
9. Pozostali uczestnicy procesowi i ich uprawnienia	221
10. Postępowanie przygotowawcze w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe	235
11. Postępowanie przed sądem I instancji	255
12. Postępowanie odwoławcze	260
Załącznik 1. Wzory wybranych druków procesowych	269
Załącznik 2. Zmiany proceduralne w k.k.s.	303
Literatura	317

Wstęp

Opracowanie, które oddajemy do użytku czytelników stanowi podręcznik do nauki prawa karnego skarbowego. Zaprezentowano w nim zagadnienia odpowiedzialności za delikty karnoskarbowe, ustawowe znamiona wybranych typów przestępstw i wykroczeń skarbowych oraz unormowania w zakresie procedury karnoskarbowej.

Adresatami podręcznika są przede wszystkim studenci zarówno studiów administracyjnych, jak i tych z kierunku bezpieczeństwo wewnętrzne. Może być on wykorzystany również przez kandydatów na aplikacje prawnicze oraz osoby zajmujące się w praktyce problematyką prawa karnego skarbowego.

Podstawowym celem opracowania jest usystematyzowanie wiedzy z dziedziny prawa karnego skarbowego oraz pomoc w skutecznym przygotowaniu się do zajęć dydaktycznych i egzaminu.

Podręcznik zawiera analizę przepisów kodeksu karnego skarbowego, recypowanych przepisów kodeksu karnego i kodeksu postępowania karnego oraz przepisów ustaw szczególnych. Prezentowana publikacja opiera się na dotychczasowym dorobku nauki prawa karnego skarbowego, powstałej na gruncie kodeksu karnego skarbowego z 1999 roku. Poszczególne problemy teoretyczne przedstawiono w zakresie, którego znajomość jest niezbędna dla studentów uczestniczących w wykładzie prawa karnego skarbowego. Wykorzystano również orzecznictwo Sądu Najwyższego oraz sądów apelacyjnych. Część podręcznika dotycząca postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe wzbogacona została o wzory pism procesowych. Dodatkowym walorem pracy jest wskazanie na wzajemne związki i zależności zachodzące pomiędzy przepisami kodeksu karnego skarbowego i kodeksu karnego oraz kodeksu postępowania karnego. Poddając analizie przepisy kodeksu karnego skarbowego wielokrotnie podkreślano swoistość i odrębność instytucjonalną w stosunku do kodeksu karnego i kodeksu postępowania karnego.

Oddając to opracowanie w ręce studentów, wyrażamy nadzieję, że okaże się ono przydatne w interpretacji poszczególnych przepisów kodeksu karnego skarbowego.

Autorzy

Wykaz skrótów

Źródła prawa:

k.c. — kodeks cywilny — (ustawa z 23 kwietnia 1964 r., DzU z 1964 r., nr 16, poz. 93 ze zm.)

k.k. — kodeks karny (ustawa 6 czerwca 1997 r., DzU z 1997 r., nr 88, poz. 552 ze zm.).

k.k.s. — kodeks karny skarbowy (ustawa z 10 września 1999 r., tekst jedn. DzU z 2013 r., poz. 186).

k.k.w. — kodeks karny wykonawczy (ustawa z 6 czerwca 1997 r., tekst jedn. DzU z 1997 r., nr 90, poz. 557 ze zm.).

k.p.k. — kodeks postępowania karnego (ustawa z 6 czerwca 1997 r., DzU z 1997 r., nr 88, poz. 555 ze zm.).

k.p.w. — kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (ustawa z 24 sierpnia 2001 r., tekst jedn. DzU z 2013 r., poz. 395 ze zm.).

k.w. — kodeks wykroczeń (ustawa z 20 maja 1971 r., tekst jedn. DzU z 2013 r., poz. 482 ze zm.).

p.d. — prawo dewizowe (ustawa z 27 lipca 2002 r., tekst jedn. DzU z 2012 r., poz. 826 ze zm.).

u.f.p. — ustawa o finansach publicznych (ustawa z 27 sierpnia 2009 r., tekst jedn. DzU z 2013, poz. 885 ze zm.)

u.k.s. — ustawa z 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn. DzU z 2011 r., nr 41, poz. 214).

u.p.d.o.f. — ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. DzU z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

VAT — ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (DzU z 2011 r., nr 177, poz. 1054 ze zm.).

Organy orzekające:

NSA — Naczelny Sąd Administracyjny

S. Apel. — Sąd Apelacyjny

SN — Sąd Najwyższy

Czasopisma, publikatory:

CzPKiNP — Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych

EP — Edukacja Prawnicza

KZS — Krakowskie Zeszyty Sądowe

Lex — System Informacji Prawnej LEX

Lex Polonica — Serwis Prawniczy LexPolonica

NP — Nowe Prawo

OSNKW — Orzecznictwo Izby Karnej i Wojskowej Sądu Najwyższego

OSNwSK — Orzecznictwo Sądu Najwyższego w Sprawach Karnych

POP — Przegład Orzecznictwa Podatkowego

Prok. i Pr. — Prokuratura i Prawo

Wok. — Wokanda

WPP — Wojskowy Przegład Prawniczy

Przestępstwa skarbowe

1. Definicja przestępstwa skarbowego

Ustawa kodeks karny skarbowy nie zawiera definicji pojęcia „przestępstwo skarbowe”. Jednakże art. 1 § 1 k.k.s. określa, kto podlega odpowiedzialności karnej, a w powiązaniu z § 2 i § 3 art. 1 k.k.s., daje podstawę do sformułowania definicji przestępstwa skarbowego. Kodeksy karne formułują materialną bądź formalną definicję przestępstwa.

Materialna definicja przestępstwa związana jest z istnieniem elementu społecznej szkodliwości czynu, z jego karygodnością (art. 1 § 2 k.k.s.).

Formalna definicja przestępstwa wśród znamion przestępstwa nie zawiera elementu społecznej szkodliwości, natomiast opiera się na elemencie „czynu zabronionego przez ustawę karną”.

Artykuł 1 k.k.s. zawiera w trzech paragrafach określenie podstawowych elementów struktury przestępstwa:

- 1) wynikającą z naruszenia normy prawnej i zgodności z ustawową określonością karalności czynu (§ 1),
- 2) opartą na wadze czynu jego karygodność (§ 2),
- 3) winę (zasada winy § 3).

Uwzględniając treść art. 1 k.k.s., można sformułować definicję przestępstwa skarbowego w sposób następujący, **przestępstwem skarbowym jest czyn człowieka zabroniony przez ustawę obowiązującą w chwili jego popełnienia pod groźbą kary, bezprawny, zawiniony, społecznie szkodliwy, w stopniu wyższym niż znikomym.**

Na strukturę przestępstwa skarbowego składa się kilka części składowych. Elementy przestępstwa są to ogólne cechy przestępstwa pozwalające na odróżnienie przestępstwa od innych zjawisk społecznych.

Do elementów przestępstwa skarbowego zaliczamy:

- czyn człowieka,
- zabroniony przez obowiązującą ustawę pod groźbą kary,
- bezprawny,
- zawiniony (przypisanie winy),
- społecznie szkodliwy w stopniu wyższym niż znikomym.

Zgodnie z treścią § 2 art. 53 k.k.s. przestępstwo skarbowe jest to czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności.

Przepis definiuje bliżej pojęcie przestępstwa skarbowego, a ściślej wyjaśnia użyte w art. 1 § 1 wyrażenie, że chodzi o czyn „zabroniony pod groźbą kary”.

Z definicji podanej w art. 53 § 2 k.k.s. wynika, że przestępstwa skarbowe to te czyny zabronione w kodeksie, za które k.k.s. przewiduje karę grzywny w stawkach dziennych, karę ograniczenia wolności lub karę pozbawienia wolności. Z przepisów części szczególnej k.k.s. (art. 54–111) wynika, że podstawową karą jest tu grzywna, występująca we wszystkich sankcjach karnych. Kara pozbawienia wolności pojawia się (zawsze alternatywnie lub łącznie z karą grzywny) obecnie (po zmianach z lat 2007–2008) w 35 sankcjach karnych, a ograniczenia wolności tylko raz (przestępstwo nielegalnej sprzedaży losów lub innych dowodów udziału w grze — art. 110). Kara pozbawienia wolności i ograniczenia wolności może być jednak orzeczona także w ramach nadzwyczajnego zaostrzenia kary za przestępstwo zagrożone jedynie karą grzywny (art. 38 § 1).

Z art. 53 § 2 wynika, że na gruncie k.k.s. **nie występuje kara**, którą można by określić jako „kara grzywny”, wymierzana jedynie w stawkach dziennych, tak jak to ma miejsce w k.k. (zob. art. 32 pkt 1 i art. 33 § 1 k.k.), lecz „kara grzywny w stawkach dziennych” (art. 22 § 1 pkt 1) — i za wykroczenia „kara grzywny określona kwotowo” (art. 53 § 3). Przepisy statuujące przestępstwa operują więc tak właśnie określoną karą, stwierdzając, że sprawca danego przestępstwa „podlega karze grzywny do (...) stawek dziennych”, choć w części ogólnej zdarza się operowanie określeniem „kara grzywny” (zob. np. art. 8 § 3, art. 18 § 3, art. 24 § 1). Najczęstsze w części szczególnej kodeksu są sankcje z grzywną do 720 (75 razy) i 240 stawek dziennych (13 razy). Występują ponadto sankcje do 480, 360, 180 i 120 stawek dziennych. Przy karze łącznej grzywny w stawkach dziennych jako maksimum przyjmuje się 1080 stawek (art. 39 i 40 § 3)¹.

Treść przepisu art. 1 § 4 k.k.s. dotyczy odpowiedzialności karnej za czyny skutkowe popełnione z zaniechania. Odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe podlega sprawca, tylko wtedy jeżeli ciążył na nim prawny, szczególny obowiązek zapobiegnięcia skutkowi. Takie ujęcie odpowiedzialności karnej, do której dochodzi przez zaniechanie w wypadku przestępstw skutkowych, wskazuje że chodzi jedynie o przestępstwa indywidualne, których sprawcy muszą się charakteryzować określonymi cechami, warunkującymi nastąpienie skutku, tj. spowodowane przez sprawcę zaistnienia zjawiska, którego wystąpienie warunkuje dokonanie (czynu zabronionego) przestępstwa. Ich obowiązki powinny zmierzać do niewystąpienia skutku, a będą wynikać zarówno z ustawy, jak i z umowy.

Zgodnie z treścią art. 20 § 1 k.k.s. do przestępstw skarbowych nie mają zastosowania przepisy części ogólnej i rozdziału XXXVIII kodeksu karnego, z zastrzeżeniem § 2.

¹ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009.

Natomiast § 2 stanowi, że przepisy art. 18 § 2 i 3, art. 19, art. 20, art. 21 § 2 i 3, art. 22–24, art. 27 § 1, art. 40 § 1, art. 41, art. 43 § 2, art. 51, art. 57, art. 58 § 1 i 2a, art. 60 § 1 i 2, art. 62, art. 63, art. 66 § 1, art. 67, art. 68, art. 69 § 1 i 2, art. 70, art. 72–77, art. 78 § 1 i 3, art. 79, art. 80 § 1 i 3, art. 81–83, art. 85, art. 86 § 1a, 2 i 3, art. 87, art. 88, art. 89 § 1, 1a i 3, art. 90, art. 92–98, art. 103 § 1, art. 106–108, art. 114 oraz art. 114a, a także wskazane w innych przepisach niniejszego rozdziału przepisy części ogólnej k.k. stosuje się odpowiednio do przestępstw skarbowych; do żołnierzy, którzy dopuścili się czynu zabronionego jako przestępstwo skarbowe, stosuje się odpowiednio także przepisy art. 318, art. 321, art. 322 § 1 i 3, art. 323, art. 324 § 1, art. 326–333, art. 335 oraz art. 336 k.k.

Treść § 3 stwierdza, że wypadku określonym w art. 21 § 3 k.k. sąd może także odstąpić od wymierzenia kary lub środka karnego wymienionego w art. 22 § 2 pkt 2, 3, 5 i 6 k.k.s., chyba że przypadek dotyczy przedmiotów określonych w art. 29 pkt 4 k.k.s.

Istotną okolicznością jest zawarta w § 4 norma mówiąca, że wymieniona w art. 23 k.k. przesłanka „dobrowolności” nie ma zastosowania do przestępstw skarbowych.

Natomiast § 5 wskazuje, że w wypadku określonym w art. 27 § 1 k.k. dopuszczalny eksperyment dotyczy tylko eksperymentu ekonomicznego lub technicznego.

Zgodnie z treścią § 6 wymienione w § 2 oraz w art. 21 § 3, art. 26 § 4, art. 40 § 1 i art. 45 przepisy części ogólnej k.k. stosuje się odpowiednio także do osób wymienionych w art. 53 § 36 k.k.s., które dopuściły się przestępstwa skarbowego, chyba że część wojskowa k.k. zawiera odmienne przepisy ogólne.

Funkcją unormowania zawartego w § 1 jest wyłączenie stosowania do przestępstw skarbowych przepisów części ogólnej i rozdziału XXXVIII kodeksu karnego („Przepisy ogólne dotyczące żołnierzy”). Klauzula z § 1 spełnia wymagania, o którym mowa w art. 116 k.k. — wyłączenia zastosowania części ogólnej k.k. przez inną ustawę przewidującą odpowiedzialność karną — w stosunku do przestępstw skarbowych. Należy stwierdzić, że odpowiedzialność za przestępstwa skarbowe ma charakter karny (art. 1 § 1 k.k.s.). Dlatego też jest potrzeba wyraźnego wyłączenia stosowania przepisów części ogólnej k.k.

Paragraf 2 art. 20 k.k.s. wylicza te przepisy k.k. — z części ogólnej oraz przepisów ogólnych dotyczących żołnierzy — które znajdują zastosowanie na gruncie przestępstw skarbowych. Nie są to jednak wszystkie przepisy k.k., które są stosowane w obszarze k.k.s. Część z nich podana jest w kolejnych paragrafach art. 20 k.k.s., część natomiast przywołana przy poszczególnych konstrukcjach kodeksu.

Stosowanie przepisów k.k. do przestępstw skarbowych oparte jest na zasadzie odpowiedniości. Chodzi o odpowiednie ich stosowanie do przestępstw skarbowych, tj. takie, które — mówiąc możliwie najogólniej — uwzględnia swoisty charakter k.k.s. Wyróżnia się więc stosowanie przepisów wprost (tj. bez żadnej zmiany), stosowanie zmodyfikowane (tj. z uwzględnieniem zmiany) oraz niestosowanie przepisu. Trudna do wyobrażenia jest również sytuacja stosowania wprost przepisów k.k. na gruncie art. 20 § 2 k.k.s. (czy innego przepisu kodeksu wskazującego na stosowanie przepisu pozakodeksowego). Sam fakt uwzględnienia

w art. 20 § 2 k.k.s. przepisu pozakodeksowego jest równoznaczny z modyfikacją zakresu zastosowania i normowania normy dekodowanej z tego ostatniego. Modyfikacja ta polega przynajmniej na wskazaniu, że chodzi o przestępstwo skarbowe.

1.1. Wina

Przestępstwem jest tylko czyn zawiniony. Zgodnie z treścią art. 1 § 3 k.k.s., nie popełnia przestępstwa skarbowego sprawca czynu zabronionego, jeżeli nie można mu przypisać winy w czasie czynu. Winą w prawie karnym materialnym jest zarzucany z punktu widzenia wymogów tego prawa stosunek sprawcy do realizacji czynu zabronionego. Stosunek ten wyrażać się może w zamiarze popełnienia czynu zabronionego albo w lekceważeniu przez sprawcę obowiązku ostrożności, którego zachowanie zabezpieczyć go miało przed popełnieniem takiego czynu. Wina to personalna (zaadresowana do konkretnej osoby) zarzucalność popełnionego czynu. Granice tej zarzucalności określa ustawa, ustanawiając przesłanki winy i wskazując okoliczności wyłączające winę². Podstawową przesłanką winy jest strona podmiotowa przestępstwa określona w art. 4 k.k.s.

Przepis powyższy wyróżnia dwie formy winy:

- 1) winę umyślną,
- 2) winę nieumyślną.

Zgodnie z § 2 art. 4 k.k.s., 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. Umyślność może wystąpić w dwóch postaciach, tj.:

- 1) zamiarze bezpośrednim (*dolus directus*),
- 2) zamiarze ewentualnym (*dolus eventualis*).

Zamiar bezpośredni występuje wtedy, gdy sprawca chce popełnić czyn zabroniony. Oznacza to, że sprawca obejmuje swoim zamiarem całość ustawowych znamion przestępstwa, do którego zmierza. Charakterystyczny w zamiarze bezpośrednim jest element “chcenia”.

Zamiar ewentualny występuje wtedy, gdy sprawca przewidując możliwość popełnienia czynu zabronionego godzi się na to. Zamiar ewentualny różni się od zamiaru bezpośredniego elementem woli oraz świadomością sprawcy. Zamiar ewentualny pojawia się obok zamiaru bezpośredniego. Sprawca chcąc dokonania określonego czynu zabronionego w trakcie jego dokonywania godzi się na ewentualne wystąpienie innych skutków tego działania.

Zgodnie z treścią art. 4 § 3 k.k.s. nieumyślność zachodzi, jeżeli sprawca nie mając zamiaru popełnienia czynu zabronionego, popełnia go jednak na skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, mimo że możliwość popełnienia tego czynu przewidywał albo mógł przewidzieć.

² L. Gardocki, *Prawo karne*, Warszawa 1998, s. 52. A. Marek, *Prawo karne*, Warszawa 2005, s.135–136.

Nieumyślność występuje w dwóch formach, tj. jako:

- 1) świadoma (lekkomyślność),
- 2) nieświadoma (niedbalstwo).

Różnica między tymi formami polega na przewidywalności popełnienia czynu zabronionego w wypadku nieumyślności świadomej lub na możliwości przewidzenia popełnienia czynu zabronionego w przypadku nieumyślności nieświadomej. Podstawą do przyjęcia odpowiedzialności karnej za przestępstwo nieumyślne będzie wykazanie, że przestępstwo było skutkiem niezachowania zasad ostrożności wymaganych w danych okolicznościach.

Podstawowym elementem lekkomyślności, jako świadomej winy nieumyślnej, jest bezpodstawność przypuszczenia sprawcy, że czynu zabronionego uniknie. Bezpodstawność wynika z braku ostrożności lub staranności w działaniu, jaka obowiązywała sprawcę w danej sytuacji. Natomiast niedbalstwo różni się od lekkomyślności brakiem świadomości sprawcy co do możliwości zaistnienia czynu zabronionego. Sprawca odpowiada za niedbalstwo wówczas, gdy możliwość popełnienia czynu zabronionego powinien i mógł przewidzieć.

2. Środki reakcji prawnej za przestępstwa skarbowe

Przepis art. 22 k.k.s. określa katalog środków reakcji prawnej na przestępstwo skarbowe. W myśl treści art. 22 § 1 k.k.s. karami za przestępstwo skarbowe są:

- 1) kara grzywny w stawkach dziennych;
- 2) kara ograniczenia wolności;
- 3) kara pozbawienia wolności.

Natomiast środki karne zostały podane w § 2 wyżej wymienionego artykułu. Środkami karnymi są:

- 1) dobrowolne poddanie się odpowiedzialności;
- 2) przepadek przedmiotów;
- 3) ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów;
- 4) przepadek korzyści majątkowej;
- 4a) ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej;
- 5) zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska;
- 6) podanie wyroku do publicznej wiadomości;
- 7) pozbawienie praw publicznych;
- 8) środki związane z poddaniem sprawcy próbie:
 - a) warunkowe umorzenie postępowania karnego,
 - b) warunkowe zawieszenie wykonania kary,
 - c) warunkowe zwolnienie.

Paragraf 3 stanowi natomiast, że środkami zabezpieczającymi są:

- 1) umieszczenie w zakładzie zamkniętym;

- 2) umieszczenie w zakładzie psychiatrycznym;
- 3) umieszczenie w zakładzie karnym, w którym stosuje się środki lecznicze lub rehabilitacyjne;
- 4) umieszczenie w zamkniętym zakładzie leczenia odwykowego;
- 5) skierowanie do placówki leczniczo-rehabilitacyjnej;
- 6) przepadek przedmiotów;
- 7) zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska.

Kodeks statuuje 3 rodzaje kar za przestępstwa skarbowe, 11 rodzajów środków karnych oraz 7 rodzajów środków zabezpieczających. Na gruncie k.k.s. do grupy środków karnych wprost zaliczono środki probacyjne (warunkowe umorzenie postępowania karnego, warunkowe zawieszenie wykonania kary oraz warunkowe zwolnienie). Środkiem karnym jest również dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, które zarazem jest instytucją zaniechania ukarania sprawcy z rozdziału 2. Zamknięty charakter katalogu środków karnych z art. 22 § 2 k.k.s. nie pozwala także przyjąć, że przynależy do nich fakultatywne zwolnienie z reszty kary ograniczenia wolności z art. 83 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. Nie jest to rozwiązanie udane, okazuje się bowiem, że istnieje środek reakcji karnej, zbliżony charakterem do środków probacyjnych, który jednak nie jest ani środkiem probacyjnym, ani środkiem karnym.

Systematyka art. 22 § 1 k.k.s. nie ma charakteru przypadkowego. Wskazuje na hierarchię wedle abstrakcyjnego stopnia dolegliwości kar od najmniej do najbardziej dolegliwej. Stanowi zarazem dyrektywę doboru kar przez sąd wskazującą, że dopiero ustalenie, iż przewidziana za dane przestępstwo kara łagodniejszego rodzaju nie spełni swojej funkcji, upoważnia do zastosowania kary surowszej.

Wymierzając karę grzywny, sąd określa liczbę stawek oraz wysokość jednej stawki dziennej; jeżeli kodeks nie stanowi inaczej, najniższa liczba stawek wynosi 10, najwyższa — 720.

Paragraf 2 art. 23 k.k.s. stanowi, że wyrokiem nakazowym można wymierzyć karę grzywny w granicach nieprzekraczających wysokości 200 stawek dziennych, chyba że kodeks przewiduje karę łagodniejszą.

Natomiast § 3 art. 23 k.k.s. wskazuje, że ustalając stawkę dzienną, sąd uwzględnia dochody sprawcy, jego warunki osobiste, rodzinne, stosunki majątkowe i możliwości zarobkowe; stawka dzienna nie może być niższa od jednej trzydziestej części minimalnego wynagrodzenia ani też przekraczać jej czterystukrotności.

• **Odpowiedzialność posiłkowa**

Charakterystyczną dla prawa karnego skarbowego instytucją jest, określona w art. 24, odpowiedzialność posiłkowa.

W § 1 tego artykułu zapisano: Za karę grzywny wymierzoną sprawcy przestępstwa skarbowego czyni się w całości albo w części odpowiedzialną posiłkowo osobę fizyczną, osobę prawną albo jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną, jeżeli sprawcą czynu zabronionego jest zastępca tego podmiotu prowadzący jego sprawy jako pełnomocnik, zarządca, pracownik lub działający w jakimkolwiek innym charakterze,

a zastępowany podmiot odniósł albo mógł odnieść z popełnionego przestępstwa skarbowego jakąkolwiek korzyść majątkową.

Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów (§ 2).

W § 3 określono, że w razie nałożenia odpowiedzialności posiłkowej przy wymiarze kary grzywny stosuje się odpowiednio art. 23 § 3 k.k.s.

Natomiast § 5 ustawodawca stwierdził, że niezależnie od nałożenia odpowiedzialności posiłkowej sąd zobowiązuje podmiot, który uzyskał korzyść majątkową, do jej zwrotu w całości albo w części na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego; nie dotyczy to korzyści majątkowej podlegającej zwrotowi na rzecz innego uprawnionego podmiotu.

Odpowiedzialność posiłkowa, która nie jest karą ani środkiem karnym, stanowi tradycyjny dla prawa karnego skarbowego rodzaj osobistej odpowiedzialności majątkowej, ponoszonej obok sprawcy, a zatem z odstępstwem od zasady indywidualnej odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe. W odróżnieniu od ustawy karnej skarbowej z 1971 r. dotyczy ona przy tym nie tylko grzywny, ale także ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, nie dotyczy natomiast kosztów sądowych.

W doktrynie wyrażono propozycję podziału przesłanek odpowiedzialności posiłkowej na występujące po stronie podmiotu odpowiedzialnego (rozumiany maksymalnie szeroko sprawca, popełniający przestępstwo skarbowe, w którejkolwiek ze sprawczych lub niesprawczych form, działa jako jego zastępca i podmiot ten odniósł lub mógł odnieść korzyść majątkową) oraz występujące po stronie sprawcy (skazanie za przestępstwo skarbowe popełnione w jakiegokolwiek formie stadialnej lub postaci zjawiskowej i niemożność uiszczenia lub ściągnięcia od niego grzywny)³. Zarazem skoro zastępowanie podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej może mieć miejsce we właściwie niedookreślonym „jakimkolwiek innym charakterze” (art. 24 § 1 k.k.s.), to w istocie z tej pierwszej grupy przesłanek realne znaczenie ma wyłącznie — praktycznie bardzo proste do ustalenia — uzyskanie przez podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej korzyści majątkowej lub istnienie co najmniej możliwości jej osiągnięcia, normatywnie powiązanego z narażeniem na uszczuplenie określonej należności publicznoprawnej.

Kwestia właściwej wyłącznie dla postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe (art. 120 § 1 k.k.s.) odpowiedzialności posiłkowej ma szczególne znaczenie. Wynika to z jej aktualnie już obligatoryjnego charakteru (art. 24 § 1 k.k.s.). Jego wprowadzenie uwzględnia postulaty o wzmożeniu w ten sposób zabezpieczenia interesów publicznych⁴. Stanowi ona następstwo obowiązkowego pojawienia się w toku postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe nowej strony, żywotnie zainteresowanej korzystnym dla oskarżonego orzeczeniem o przedmiocie procesu,

³ A. Kisiel, *Odpowiedzialność posiłkowa na gruncie przepisów kodeksu karnego skarbowego* (w:) L. Bogunia (red.), *Nowa kodyfikacja prawa karnego*, t. XIV, Wrocław 2003, s. 262–265.

⁴ G. Skowronek, *Szczególne strony postępowania w sprawach karnych skarbowych*, Prok. i Pr. 2005, nr 7–8.

ostatecznie zwalniającym ją z odpowiedzialności za mogącą być mu wymierzoną karę grzywny. Dodatkowo rozstrzygnięcie w przedmiocie odpowiedzialności posiłkowej z pewnością nie będzie pozostawać bez wpływu na wyniki ewentualnego późniejszego postępowania o pociągnięcie do odpowiedzialności podmiotu zbiorowego, w praktyce bowiem w zdecydowanej większości wypadków z pewnością ten sam podmiot będzie odpowiedzialny posiłkowo i odpowiedzialny na zasadach określonych w ustawie o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary.

W razie nałożenia odpowiedzialności posiłkowej przy wymiarze kary grzywny stosuje się odpowiednio art. 23 § 3 k.k.s. Oznacza to konieczność uwzględnienia sytuacji materialnej podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo przy okazji ustalania wysokości stawki dziennej. W piśmiennictwie wyrażono przy tym trafne zapatrywanie, że w praktyce możliwe będzie w tym względzie wyłącznie podniesienie tej wysokości, a nie również jej obniżenie, gdy sytuacja finansowa podmiotu jest trudna⁵. Podmioty odpowiedzialne posiłkowo odpowiadają solidarnie lub odpowiedzialność ponosi każdy z nich stosownie do osiągniętej korzyści majątkowej (art. 24 § 4 k.k.s.), co wymaga każdorazowego rozstrzygnięcia, warunkowanego tym czy podmioty w wyniku przestępstwa skarbowego popełnionego przez sprawcę uzyskały korzyści majątkowe porównywalnych wartości (co sugeruje odpowiedzialność solidarną). W wypadku odpowiedzialności solidarnej uiszczenie całej lub części kwoty przez jeden z podmiotów odpowiedzialnych zwalnia w całości lub w zapłaconej części pozostałe podmioty odpowiedzialne posiłkowo. Podmiot, który dokonał wpłaty, ma zaś roszczenie regresowe do pozostałych podmiotów.

Niezależnie od nałożenia odpowiedzialności posiłkowej sąd zobowiązuje podmiot, który uzyskał korzyść majątkową, do jej zwrotu w całości albo w części na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, co jednak nie dotyczy korzyści majątkowej podlegającej zwrotowi na rzecz innego uprawnionego podmiotu. Ze względu na to, że uregulowanie powyższe jest umieszczone w rozdziale 3 k.k.s., a wręcz w artykule dotyczącym odpowiedzialności posiłkowej, znajduje zastosowanie wyłącznie w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe.

Podmiotem, który uzyskał korzyść majątkową może być osoba fizyczna, osoba prawna albo jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną, jeżeli łączy ją ze sprawcą określony w art. 24 § 1 k.k.s. stosunek prawny bądź faktyczny. Obciążający go obowiązek zwrotu korzyści majątkowej wynika z wyroku sądu i może być całkowity lub częściowy. Brak możliwości jego orzeczenia wynika wyłącznie z nieziszczenia się materialnych i formalnych warunków ku temu oraz z sytuacji, w której korzyść podlega zwrotowi innemu podmiotowi, co oznacza, że chodzi o to, aby korzyść trafiła tam, gdzie powinna.

Przepis art. 25 § 1 k.k.s. wyłącza możliwość obciążania odpowiedzialnością posiłkową państwowych jednostek budżetowych określonych ustawą o finansach publicznych z 2009 r. Chodzi tu o obowiązującą od 1 stycznia 2010 r. ustawę

⁵ J. Raglewski (w:) G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A.R. Światłowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007, s. 133.

o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r. (tekst jedn. DzU z 2013 r., poz. 885 ze zm.). Wyłączenie, o jakim mowa w art. 25 § 1 k.k.s., wiąże się z faktem, że odpowiedzialność posiłkowa oznacza obowiązek uiszczenia za sprawcę czynu grzywny przypadającej Skarbowi Państwa, gdyby od skazanego nie można jej było ściągnąć (art. 184 k.k.s.), zatem mając na względzie charakter państwowych jednostek budżetowych od strony finansowej, byłoby to przekładanie pieniędzy z jednej kieszeni do drugiej, a jednostki te wykladałyby na uregulowanie grzywny środki pochodzące i tak z budżetu państwa.

Obecny zapis z odwołaniem się do ustawy o finansach publicznych jest bardziej precyzyjny i zrozumiały. W świetle u.f.p. jednostki budżetowe są jedną z form organizacyjnych jednostek sektora finansów publicznych. Są to jednostki organizacyjne, które pokrywają swe wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego (art. 11 u.f.p.). Jednostki budżetowe tworzą ministrowie, kierownicy urzędów centralnych, wojewodowie i inne organy działające na podstawie odrębnych przepisów oraz organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego. Odpowiedzialność posiłkowa jest osobistą odpowiedzialnością majątkową, zatem nie obciąża spadku po odpowiedzialnym posiłkowo (art. 25 § 2 k.k.s.). Wraz z jego śmiercią odpowiedzialność ta wygasa i niezapłacona przez sprawcę lub przez odpowiedzialnego posiłkowo grzywna bądź jej część nie obciąża spadkobierców po odpowiedzialnym posiłkowo.

Charakter osobisty tej odpowiedzialności powoduje też, że nie ustaje ona przez śmierć skazanego (art. 25 § 3 pkt 1 k.k.s.). Chodzi oczywiście o śmierć po uprawomocnieniu się orzeczenia, jako że w razie śmierci tej osoby (jeszcze oskarżonego) w toku procesu, choćby po wydaniu, ale przed uprawomocnieniem się wyroku, postępowanie umarza się (art. 17 § 1 pkt 5 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.), a tym samym nie można nakładać odpowiedzialności posiłkowej. Ze względu na odpowiedzialność posiłkową postępowania wykonawczego nie umarza się z powodu śmierci skazanego, jeżeli uprawomocniło się orzeczenie odnośnie do odpowiedzialności posiłkowej (art. 184 § 5 k.k.s.).

Odpowiedzialność posiłkowa nie ustaje również, jeżeli grzywny lub ściągnięcia równowartości przepadku nie wykonano wobec skazanego z powodu jego nieobecności w kraju (art. 25 § 3 pkt 2 k.k.s.).

3. Czas i miejsce popełnienia przestępstwa skarbowego

Przestępstwo skarbowe uważa się za popełnione w czasie, w którym nastąpiło zachowanie sprawcy, chyba że kodeks stanowi inaczej — art. 2 § 1 k.k.s.

Czasem zachowania jest zarówno czas działania sprawcy przestępstwa skarbowego, jak i czas zaniechania działania, do którego był zobowiązany sprawca przestępstwa skarbowego. Czas zachowania polegający na działaniu, a więc pewnej aktywności, przy popełnieniu przestępstwa skarbowego będzie wyznaczony

konkretnym terminem, np. złożenia oświadczenia, wprowadzenia w błąd organu podatkowego. Natomiast określenie czasu zachowania polegającego na zaniechaniu będzie oznaczało zazwyczaj pewien przedział czasowy, w którym to na sprawcy ciążył określony obowiązek np. po zakończeniu roku podatkowego złożenie zeznania podatkowego w określonym terminie. W takich przypadkach czasem popełnienia wykroczenia skarbowego będzie ten ostatni moment, w którym sprawca miał nakaz zachowania zgodnego z prawem.

„Przy 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.

W wypadku tzw. czynu ciągłego — art. 6 § 2 k.k.s. — gdy sprawca dwa lub więcej zachowań, podejmuje w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru lub z wykorzystaniem takiej samej sposobności, uważa się je za jeden czyn zabroniony, i czasem popełnienia jest czas od pierwszego zachowania do ostatniego oznaczany od np. 1 stycznia do 31 grudnia.

W przeciwieństwie do prawa karnego powszechnego sprawca nie musi z góry powziąć zamiaru popełnienia kolejnego zachowania składającego się na czyn ciągły, zamiar ten może pojawiać się u sprawcy przy podejmowaniu kolejnych zachowań. W zakresie czynów zabronionych polegających na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej za krótki odstęp czasu uważa się okres do 6 miesięcy.

Co do zachowań innych, niepolegających na uszczupieniu czy narażeniu na uszczuplenie, pojęcie krótkiego odstępu czasu, należy interpretować zgodnie z doktryną i orzecznictwem, tzn. mogą to być zarówno odstępy kilkudniowe, jak i kilkutygodniowe, przy określaniu których uwzględnia się również istotę czynu zabronionego⁷.

Uwagi odnoszące się do reguł prawa intertemporalnego: kolizji w czasie stosowania ustawy nowej i obowiązującej uprzednio (art. 2 § 2 k.k.s.), zakazu stosowania częściowo ustawy poprzednio obowiązującej i częściowo ustawy nowej (art. 2 § 3 k.k.s.), postępowania wobec orzeczeń już zapadłych i konieczności dostosowania do nich kar orzeczonych (art. 2 § 4 i 5 k.k.s.), zatarcia skazania z mocy prawa jeżeli wg nowej ustawy czyn objęty orzeczeniem nie jest już zabroniony pod groźbą kary (art. 2 § 6 k.k.s.) zostały zawarte w części dotyczącej przestępstw skarbowych.

⁶ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 37–38.

⁷ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010, s. 93.

3.1. Miejsce popełnienia przestępstwa skarbowego

Przestępstwo skarbowe uważa się za popełnione w miejscu, w którym nastąpiło zachowanie sprawcy, albo gdzie skutek stanowiący znamię czynu zabronionego nastąpił lub według zamiaru sprawcy miał nastąpić — art. 3 § 1 k.k.s. Zgodnie z zasadą terytorialności przepisy k.k.s. stosuje się do sprawcy, który popełnił czyn zabroniony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jak również na polskim statku wodnym lub powietrznym oraz w znajdującej się poza morzem terytorialnym wyłączonej strefie ekonomicznej, 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.

Kodeks karny skarbowy, za wzorem rozwiązania przyjętego na gruncie kodeksu karnego z 1997 r., przy określeniu miejsca popełnienia przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego posługuje się kryteriami teorii wszędobylstwa (zasady wielomiejscowości). Czyn zabroniony może być popełniony 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 nieumyślne (miejsce czynu).

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.

- **Usiłowanie**

Figura usiłowania przestępstwa skarbowego jest konstrukcyjnie tożsama względem figury usiłowania przestępstwa pospolitego. Przesłanki usiłowania obu deliktów zostały ustawowo spenalizowane w sposób identyczny (art. 13 k.k. — art. 13 k.k. w zw. z art. 21 § 3 k.k.s.). Różnice zaznaczają się przy zakresie penalizacji usiłowania, nie każde bowiem przestępstwo skarbowe jest penalizowane w tej formie stadialnej. Przewidziana za usiłowanie przestępstwa skarbowego sankcja jest również w górnej granicy ustawowego zagrożenia niższa od jej odpowiednika w wypadku przestępstw pospolitych.

Kodeks karny skarbowy nie przewiduje karalności przygotowania do przestępstw skarbowych, nie przewiduje również karalności tak usiłowania, jak i przygotowania do wykroczeń skarbowych. Nie oznacza to wszakże, że w prawie karnym

skarbowym brak typizacji zachowań *sui generis* będących deliktami przygotowania (np. art. 67 § 2 k.k.s.).

Wyrażająca się w przewadze karalnych zaniechań nad działaniami swoistość prawa karnego skarbowego ma ten skutek, że praktyczna doniosłość figury usiłowania przestępstw skarbowych jest mała. W wypadku bowiem zaniechania usiłowanie jest zazwyczaj niedostrzegalne. Praktyczne małe znaczenie rzeczonyj figury bierze się również stąd, że penalizacja w prawie karnym skarbowym jest dalece wysunięta na przedpole naruszenia dobra prawnego (mienia). Panuje bowiem tendencja obejmowania zakresem kryminalizacji możliwie wszelkich naruszeń obowiązków, jakie statuują przepisy prawa finansowego. To co można by postrzegać jako usiłowanie, najczęściej okazuje się dokonaniem innego czynu — czy to przestępstwa skarbowego, czy to wykroczenia skarbowego. Zrównywanie zakresu bezprawności w prawie finansowym z zakresem karalności w prawie karnym skarbowym spycha konstrukcję usiłowania na obrzeża penalizacji, często nadając jej znaczenie figury — ozdobnika.

Przesłanki usiłowania udolnego wymienione zostały w art. 13 § 1 k.k. w zw. z art. 21 § 3 k.k.s.:

- zamiar popełnienia czynu zabronionego,
- bezpośrednie zmierzanie zachowaniem do dokonania czynu zabronionego,
- brak dokonania.

W wypadku usiłowania nieudolnego z art. 13 § 2 k.k. w zw. z art. 21 § 3 k.k.s. dodatkową przesłanką jest brak świadomości u sprawcy tego, że dokonanie jest niemożliwe ze względu na brak przedmiotu nadającego się do popełnienia na nim czynu zabronionego lub ze względu na użycie środka nienadającego się do popełnienia czynu zabronionego.

Zamiar popełnienia czynu zabronionego to chcenie albo godzenie się (z jednoczesnym przewidywaniem możliwości popełnienia) na zachowanie realizujące znamiona określone w kodeksie, chociażby nie stanowiło ono przestępstwa skarbowego (art. 53 § 1 k.k.s.). Formuła art. 13 k.k. w zw. z art. 21 § 3 k.k.s. obejmuje zakresem karalnego usiłowania zarówno zachowania podjęte w zamiarze bezpośrednim, jak i ewentualnym. Zamiar przy usiłowaniu jest relacjonowany jedynie do czynu zabronionego, nie zaś do przestępstwa skarbowego, stąd też dla przyjęcia usiłowania nie stwierdza się, że sprawca miał świadomość bezprawności swego czynu oraz zamiar bycia winnym jego popełnienia⁸.

Nie jest możliwe usiłowanie w zamiarze ewentualnym takiego przestępstwa skarbowego, którego dokonanie jest możliwe jedynie w zamiarze bezpośrednim. Dotyczy to np. przestępstwa skarbowego firmanctwa z art. 55 § 1 k.k.s. czy nielegalnego urządzania lub prowadzenia gier hazardowych z art. 107 § 3 k.k.s., przy których jedyną karalną postacią strony podmiotowej jest zamiar bezpośredni zabarwiony określonym celem (są to przestępstwa skarbowe kierunkowe).

Zachowanie zmierzające bezpośrednio do dokonania czynu zabronionego to działanie i zaniechanie. W razie zaniechania usiłowanie polega

⁸ Por. J. Giezek (red.) *Kodeks karny: część ogólna*, Warszawa 2007, s. 128.

na powstrzymaniu się przez sprawcę od stworzenia sobie warunków niezbędnych do wykonania ciężącego na nim obowiązku, które to powstrzymanie prowadzi bezpośrednio do dokonania czynu zabronionego, które to dokonanie jednak nie następuje. Trudno jest uchwycić etap usiłowania przy przestępstwie skarbowym z art. 54 § 1 k.k.s., gdzie dokonanie następuje w momencie niezłożenia deklaracji podatkowej i spowodowania tym zachowaniem niebezpieczeństwa uszczuplenia podatku. Nie tracąc z pola widzenia faktu, że z jednej strony zaniechanie złożenia większości deklaracji jest niebezpieczne dla dobra prawnego (potwierdzeniem tego niech będzie kryminalizacja niezłożenia deklaracji z art. 56 § 4 k.k.s., wobec czego skutek w postaci narażenia na uszczuplenie pełni w praktyce funkcję ozdobnika typu czynu zabronionego z art. 54 § 1 k.k.s.), z drugiej zaś strony, zachowując w pamięci, że zaniechanie jest powstrzymaniem się od określonego działania, trudno jest sensownie wskazać etap, w którym zachowanie sprawcy bezpośrednio zmierza do dokonania czynu zabronionego. Nakłada się na to jeszcze okoliczność, że przy przestępstwach skarbowych zakres bezprawności wynikający z przepisów prawa finansowego ulega rozszerzeniu przez normy przewidujące karalność postaci stadialnych (i zjawiskowych) przestępstwa skarbowego. To, co nie jest bezprawne z perspektywy prawa finansowego — np. usiłowanie niezłożenia deklaracji — staje się bezprawne na mocy przepisów prawa karnego skarbowego ze względu na karalność wychodzącą na przedpole dokonania czynu zabronionego.

Znamię bezpośredniości rodzi największe komplikacje w praktyce stosowania prawa. Komplikacje tym większe, że przyjęcie bezpośredniości zmierzania do dokonania czynu zabronionego decyduje o karalności zachowania, przyjęcie z kolei, że zachowanie nie zmierzało bezpośrednio, przesądza o bezkarności, przygotowanie w prawie karnym skarbowym bowiem nie jest w ogóle karalne. Jak dotąd nie znaleziono kryterium pozwalającego w każdym wypadku na precyzyjne wyodrębnienie zachowania bezpośrednio zmierzającego do dokonania czynu zabronionego.

Bezpośrednim zmierzaniem do dokonania czynu zabronionego z art. 76 § 1 i art. 76a § 1 k.k.s. jest złożenie deklaracji podatkowej (innego dokumentu), w której podano nieprawdę (zatajono prawdę), przy czym nie doszło jeszcze do wprowadzenia w błąd organu podatkowego (analogicznie przy przestępstwie skarbowym z art. 92 § 1 k.k.s.). Wszelako to samo zachowanie, którego ewentualnym skutkiem jest narażenie na uszczuplenie podatku, będzie dokonaniem czynu zabronionego z art. 56 § 1 k.k.s. W tym bowiem wypadku nie jest konieczne wprowadzenie w błąd organu.

• **Usiłowanie nieudolne**

Brak świadomości sprawcy, że dokonanie jest niemożliwe, przyjmuje postać karnego usiłowania w dwóch przypadkach wówczas, gdy:

- 1) nie ma przedmiotu nadającego się do popełnienia na nim czynu zabronionego;
- 2) sprawca używa środka nienadającego się do popełnienia czynu zabronionego.

Konstrukcję karalności takiego zachowania przyjmuje art. 13 § 2 k.k. w zw. z art. 21 § 3 k.k.s. Jest to postać usiłowania nieudolnego.

Ocena niemożliwości dokonania czynu zabronionego musi posiadać kwalifikację możliwie zobiektywizowaną, tj. takiej, która jest powszechnie żywiona przez

dominującą liczbę podmiotów owej oceny dokonujących. Jednocześnie dla przyjęcia usiłowania nieudolnego art. 13 § 2 k.k. w zw. z art. 21 § 3 k.k.s. wymaga, aby sprawca nie był świadomy niemożliwości dokonania czynu zabronionego. Pozostaje on zatem w złej wierze w błędzie co do okoliczności stanowiącej znamię czynu zabronionego. Błąd ten jednak nie wyłącza umyślności zachowania sprawcy, wyłączając zarazem skuteczność tego zachowania.

Nieudolność usiłowania w prawie karnym skarbowym wynika przede wszystkim z nieznamomości procedur podatkowych, celnych i dewizowych, oczywistych dla osoby o przeciętnej wiedzy i doświadczeniu. Sprawca, który przykładowo zamierza wyłudzić zwrot podatku VAT, jeżeli — pozostając w przekonaniu co do skuteczności swojego działania — składa w urzędzie skarbowym ustną prośbę o dokonanie takiego zwrotu należnego komu innemu, dopuszcza się usiłowania nieudolnego przestępstwa skarbowego z art. 76 § 1 k.k.s. Nie jest bowiem możliwe, aby organ podatkowy dokonał na jego rzecz w takiej sytuacji zwrotu podatku, ponieważ środek zastosowany przez sprawcę jest nieskuteczny.

• **Granice karalności i wymiar kary za usiłowanie**

Usiłowanie popełnienia przestępstwa skarbowego jest karalne w dwóch przypadkach:

- 1) zawsze wtedy, gdy górna granica kary pozbawienia wolności przewidziana za dane przestępstwo skarbowe jest równa 1 roku albo od niego wyższa;
- 2) w przypadkach wskazanych w kodeksie, jeżeli przestępstwo skarbowe jest zagrożone karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 1 roku lub karą łagodniejszą.

Przypadki takie przewidziane zostały w art. 69 § 4, art. 70 § 3, art. 85 § 3 i art. 97 § 3 k.k.s.

Dolna granica ustawowego zagrożenia za usiłowanie jest granicą ustawowego zagrożenia za przestępstwo skarbowe. Górną granicę limituje przepis art. 21 § 2 k.k.s., gdzie mowa o dwóch trzecich górnej granicy ustawowego zagrożenia przewidzianego dla danego przestępstwa skarbowego. W wypadku usiłowania nieudolnego z art. 13 § 2 k.k. w zw. z art. 21 § 3 k.k.s., sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary, a nawet odstąpić od jej wymierzenia

4. Instytucja błędu

Zgodnie z treścią art.10 k.k.s.:

§ 1. Nie popełnia umyślnie czynu zabronionego, kto pozostaje w błędzie co do okoliczności stanowiącej jego znamię.

§ 2. Odpowiada na podstawie przepisu przewidującego łagodniejszą odpowiedzialność sprawca, który dopuszcza się czynu zabronionego w usprawiedliwionym błędnym przekonaniu, że zachodzi okoliczność stanowiąca znamię czynu zabronionego, od której taka łagodniejsza odpowiedzialność zależy.

§ 3. Nie popełnia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, kto dopuszcza się czynu zabronionego w usprawiedliwionym błędnym przekonaniu, że zachodzi okoliczność wyłączająca bezprawność.

§ 4. Nie popełnia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, kto dopuszcza się czynu zabronionego w usprawiedliwionej nieświadomości jego karalności.

§ 5. W wypadku określonym w § 3 lub 4, jeżeli błąd sprawcy jest nieusprawiedliwiony, sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary, a jeżeli czyn zabroniony jest wykroczeniem skarbowym — sąd może odstąpić od wymierzenia kary lub środka karnego wymienionego w art. 47 § 2 pkt 2 i 3, chyba że przepadek dotyczy przedmiotów określonych w art. 29 pkt 4.

Powyższy artykuł statuuje 4 postaci błędu:

- 1) błąd co do znamienia tworzącego typ podstawowy (§ 1 — odpowiednik konstrukcji z art. 28 § 1 k.k.),
- 2) błąd co do znamienia tworzącego typ zmodyfikowany (§ 2 — odpowiednik konstrukcji z art. 28 § 2 k.k.),
- 3) błąd co do kontratywu (§ 3 — odpowiednik konstrukcji z art. 29 k.k., która nadto statuuje błąd co do okoliczności wyłączającej winę),
- 4) błąd co do karalności (§ 4 — odpowiednik art. 7 § 1 k.w.).

Kodeks nie wprowadza konstrukcji błędu co do okoliczności wyłączającej winę, co jest efektem braku ustawowo stypizowanego — na wzór art. 26 k.k. — stanu wyższej konieczności oraz kolizji obowiązku jako okoliczności wyłączających winę. Nie wydaje się jednak, że stan wyższej konieczności oraz kolizja obowiązków są na gruncie prawa karnego skarbowego instytucjami bezprzedmiotowymi. Na wiele sposobów daje się bowiem wykazać, że z kryminalnopolitycznego punktu widzenia zachowania podjęte w warunkach stanu wyższej konieczności czy kolizji obowiązków zasługują na status wyłączających — szeroko ujmując — odpowiedzialność karnoskarbową. Obowiązujący stan normatywny powoduje więc, że w sytuacji kolizji dóbr sięga się ze znacznie większą łatwością, niż ma to miejsce na gruncie prawa karnego powszechnego, po pozaustawową konstrukcję stanu wyższej konieczności, wywodząc ją wprost z art. 1 § 3. Pozostaje zatem problem z rozwiązaniem prawnych konsekwencji błędu co do okoliczności wyłączających winę. W doktrynie zajęto stanowisko, że wobec braku takiej regulacji w kodeksie, **de lege lata błąd co do okoliczności wyłączających winę, nawet jeśli jest usprawiedliwiony, nie skutkuje wyłączeniem odpowiedzialności karnoskarbowej. Wpływa on jedynie na umniejszenie winy**, a tym samym na wysokość kary, zgodnie z art. 12 § 2 k.k.s.

Natomiast § 5 art. 10 k.k.s. stanowi, jakie konsekwencje związane są z błędem nieusprawiedliwionym — co do kontratywu oraz co do karalności. Konsekwencje te polegają na degresji karalności, co jest wyrazem założenia, że nieusprawiedliwiony błąd umniejsza winę, przez co sprawca zasługuje na łagodniejsze potraktowanie. W wypadku przestępstw skarbowych w grę wchodzi fakultatywne nadzwyczajne złagodzenie kary (art. 60 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 i art. 36 k.k.s.), w wypadku zaś

wykroczeń skarbowych — fakultatywne odstąpienie od wymierzenia kary grzywny lub środka karnego przepadku przedmiotów lub ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, chyba że przepadek dotyczy przedmiotu objętego prohibicją skarbową (art. 29 pkt 4 k.k.s.). Należy jednak zważyć, że nie będzie dopuszczalne odstąpienie od wymierzenia kary lub środka karnego wówczas, gdy w związku z wykroczeniem skarbowym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, wymagalna należność zaś nie została w całości uiszczona przed wydaniem wyroku (art. 19 § 2 k.k.s.)⁹.

⁹ T. Grzegorzcyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009.

Wykroczenia skarbowe

1. Uwagi wstępne

W myśl art. 53 § 3 k.k.s. wykroczeniem skarbowym jest czyn zabroniony przez k.k.s. pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia. Wykroczeniem skarbowym jest także inny czyn zabroniony, jeżeli kodeks tak stanowi. „Do wykroczeń skarbowych nie stosuje się przepisów ustawy kodeks wykroczeń z dnia 20 maja 1971 r. (tekst jednolity Dz. U. z 2010 r. Nr 46, poz. 275, z późn. zm.)”¹.

Treść art. 1 k.k.s. określa podstawowe zasady odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe. W § 1 ustawodawca wskazuje na element wykroczenia, określany okolicznością danego zachowania, które musi być zabronione w chwili jego popełnienia pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą. Tym samym czyni zadość podstawowym zasadom prawa karnego *nullum crimen sine lege, nullum poena sine lege* oznaczających „wymóg typizacji czynów zabronionych tylko w akcie prawnym o randze ustawowej eliminując możliwość kryminalizacji zachowań w drodze aktów niższego rzędu”² oraz wymóg formy ustawowej określoności odpowiedzialności. Natomiast § 2 stanowi o wymagalności zasady *nullum crimen sine periculo sociali* oznaczającej, że nie ma wykroczenia bez społecznej szkodliwości, której w wypadku wykroczeń skarbowych (przestępstw) stopień ma być większy niż znikomy. Przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu zabronionego bierze się pod uwagę rodzaj i charakter zagrożonego lub naruszonego dobra, wagę naruszonego przez sprawcę obowiązku finansowego, wysokość uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej, sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego, jak również postać zamiaru, motywację sprawcy, rodzaj naruszonej reguły ostrożności i stopień jej naruszenia (art. 53 § 7 k.k.s.). W innym wypadku nie można mówić o wykroczeniu skarbowym, a jedynie o czynie zabronionym. „Kodeks przyjmuje, że jedynie za przestępstwa skarbowe odpowiedzialność ma charakter karny. W wypadku wykroczeń skarbowych, analogicznie

¹ A. Wielgolewska, A. Piaseczny, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 140.

² M. Mozgawa (red.), *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 21.

do wykroczeń pospolitych (art. 1 § 1 k.w.), mowa jest wyłącznie o odpowiedzialności. Trudno jednak oprzeć 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 natężenie społecznej szkodliwości czynu, czego brak w wypadku wykroczeń pospolitych)³. Natomiast znikomy stopień społecznej szkodliwości stanowi okoliczność wyłączającą możliwość traktowania czynu jako przestępstwa lub wykroczenia skarbowego o czym świadczy sformułowanie § 2 w art. 1 k.k.s. — nie jest przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym czyn zabroniony, którego szkodliwość społeczna jest znikoma.

Społeczna szkodliwość czynu jako materialna treść i warunek każdego przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego używana jest w k.k.s. w znaczeniu elementów strony przedmiotowej i podmiotowej czynu. Okoliczności decydujące o stopniu społecznej szkodliwości czynu wymienione są w art. 53 § 7 k.k.s., a ich katalog jest ustawowo zamknięty co oznacza, że okoliczności w nim niewymienione nie stanowią elementów strony przedmiotowej i podmiotowej mających wpływ na jego ocenę⁴.

Jeżeli zatem szkodliwość społeczna zachowania, które k.k.s. uznaje za wykroczenie skarbowe okaże się znikoma, czyn nie stanowi wykroczenia skarbowego i postępowanie w sprawie o wykroczenie skarbowe należy umorzyć⁵.

„W rozumieniu kodeksu wypadek mniejszej wagi to czyn zabroniony jako wykroczenie skarbowe, które w konkretnej sprawie, ze względu na jej szczególne okoliczności — zarówno przedmiotowe, jak i podmiotowe — zawiera niski stopień społecznej szkodliwości czynu, w szczególności gdy uszczuplona lub narażona na uszczuplenie należność publicznoprawna nie przekracza ustawowego progu (pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia), a sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego nie wskazują na rażące lekceważenie przez sprawcę porządku finansowo-prawnego lub reguł ostrożności wymaganych w danych okolicznościach, albo sprawca dopuszczający się czynu zabronionego, którego przedmiot nie przekracza kwoty małej wartości (dwustukrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia), czyni to z pobudek zasługujących na uwzględnienie (art. 53 § 8 w zw. z § 6 i 3 k.k.s.)”⁶. Jeżeli więc społeczna szkodliwość czynu jest niska, a określony przepis przyjmuje, że w wypadku mniejszej wagi czyn jest wykroczeniem skarbowym (np. art. 60 § 4 k.k.s. — w wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1–3 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe), zachowanie należy zakwalifikować jako wykroczenie. Jeżeli jednak w zachowaniu tym szkodliwość społeczna jest nie tyle niska co wręcz znikoma,

³ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 4.

⁴ Wyrok SN z 10 lutego 2009 r., III KK 305/08, „Biuletyn Prawa Karnego” 2009, nr 4, s. 11.

⁵ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 33.

⁶ F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, t. 1 (art. 1–53), Warszawa 2006, s. 553.

to należy uznać, że czyn nie stanowi ani przestępstwa skarbowego, ani wykroczenia skarbowego (art. 1 § 2 k.k.s.)⁷.

Przedstawiona w § 3 zasada *nullum crimen sine culpa* oznacza, że dla popełnienia wykroczenia skarbowego konieczne jest stwierdzenie, iż w czasie czynu zabronionego (wykroczenia) sprawca dopuścił się zachowania ocenianego jako zawinione. „Dla przypisania winy konieczne jest stwierdzenie następujących elementów: wieku sprawcy zdolnego do ponoszenia odpowiedzialności karnoskarbowej (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”⁸. Odpowiada na zasadach przewidzianych w k.k.s., każdy kto po ukończeniu 17 lat popełnia wykroczenie skarbowe. W wypadku kiedy sprawca popełnił wykroczenie skarbowe po ukończeniu 17 lat, lecz przed ukończeniem lat 18, sąd zamiast kary lub środka karnego stosuje przewidziane dla nieletnich środki wychowawcze, lecznicze albo środek poprawczy, jeżeli okoliczności sprawy oraz stopień rozwoju sprawcy, jego właściwości i warunki osobiste za tym przemawiają. Nie popełnia wykroczenia skarbowego, kto dopuszcza się czynu zabronionego w usprawiedliwionej nieświadomości jego karalności, jak również kto z powodu choroby psychicznej, upośledzenia umysłowego lub innego zakłócenia czynności psychicznych nie mógł w czasie czynu rozpoznać jego znaczenia lub pokierować swoim postępowaniem.

Przepis art. 1 § 4 k.k.s. dotyczy odpowiedzialności karnej za czyny skutkowe popełnione z zaniechania. Odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe podlega sprawca, tylko wtedy, jeżeli ciążył na nim prawny, szczególnie obowiązek zapobiegnięcia skutkowi. Takie ujęcie odpowiedzialności karnej, do której dochodzi przez zaniechanie w wypadku wykroczeń skutkowych, wskazuje że chodzi tylko o wykroczenia indywidualne, których sprawcy muszą się charakteryzować określonymi cechami, warunkującymi nastąpienie skutku, tj. spowodowane przez sprawcę wystąpienia zjawiska, którego wystąpienie warunkuje dokonanie (czynu zabronionego) wykroczenia. Ich obowiązki powinny zmierzać do niewystąpienia skutku, a będą wynikać zarówno z ustawy, jak i z umowy. Przykładem wykroczenia skarbowego z zaniechania jest wykroczenie braku nadzoru — art. 84 k.k.s.⁹

2. Należność publicznoprawna, minimalne wynagrodzenie za pracę

Należnością publicznoprawną w rozumieniu k.k.s. jest należność państwowa lub samorządowa będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. **Należnością państwową** jest podatek stanowiący dochód budżetu

⁷ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny...*, s. 33–34.

⁸ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny...*, s. 9.

⁹ A. Wielgolewska, A. Piaseczny, *Kodeks karny...*, s. 16.

państwa, należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji lub należność celna. **Należnością samorządową** jest podatek stanowiący dochód jednostki samorządu terytorialnego lub należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji (art. 43 § 26 k.k.s.).

W rozumieniu k.k.s. należnością publicznoprawną, w tym podatkiem, jest także należność stanowiąca przychód budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu, w rozumieniu wiążących Rzeczpospolitą Polską przepisów prawa Unii Europejskiej, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego (art. 53 § 26a k.k.s.).

Podatek to świadczenie pieniężne na rzecz podmiotu prawa publicznego, czyli państwa lub samorządu, jednostronnie przez te podmioty ustalone, o charakterze ogólnym, zasadniczym, bezzwrotnym, nieodpłatnym¹⁰.

Ordynacja podatkowa wskazuje, że podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Ponadto do podatków zalicza również zaliczki na podatki, raty podatków, jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach, opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe¹¹.

Opłaty to należności pobierane za konkretne czynności organów, za określone usługi, zezwolenia, zaświadczenia, na podstawie ustaw szczególnych, np. ustawy o opłacie skarbowej, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawa o gospodarce nieruchomościami.

Należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym jest to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił.

Narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej czynem zabronionym jest to spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa takiego uszczuplenia co oznacza, że zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne, choć nie musi nastąpić.

Minimalne wynagrodzenie jest każdego roku określane przez Radę Ministrów. Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z 11 września 2013 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2014 r.¹², od dnia 1 stycznia 2014 r. minimalne wynagrodzenie za pracę wynosi 1680 zł.

¹⁰ W. Wójtowicz, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Bydgoszcz 1995, s. 16.

¹¹ Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (DzU z 2012 r., poz. 749), art. 3 pkt 3 i art. 6.

¹² Rozporządzenie Rady Ministrów z 11 września 2013 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2014 r. (DzU z 2013 r., poz. 1074).

3. Czas i miejsce popełnienia wykroczenia

3.1. Czas popełnienia wykroczenia

Wykroczenie skarbowe uważa się za popełnione w czasie, w którym nastąpiło zachowanie sprawcy, chyba że kodeks stanowi inaczej — art. 2 § 1 k.k.s. Czasem zachowania jest czas działania sprawcy wykroczenia skarbowego, jak również czas zaniechania działania, do którego był zobowiązany sprawca wykroczenia skarbowego. Czas zachowania polegający na działaniu, a więc pewnej aktywności, przy popełnieniu wykroczenia skarbowego będzie wyznaczony konkretnym terminem, np. złożenia oświadczenia, wprowadzenia w błąd organu podatkowego. Natomiast określenie czasu zachowania polegającego na zaniechaniu będzie oznaczało zazwyczaj pewien przedział czasowy, w którym to na sprawcy ciążył określony obowiązek, np. po zakończeniu roku podatkowego złożenie zeznania podatkowego w określonym terminie. W takich przypadkach czasem popełnienia wykroczenia skarbowego będzie ten ostatni moment, w którym sprawca miał nakaz zachowania zgodnego z prawem.

„Przy 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 przez cały czasookres”¹³.

W wypadku tzw. czynu ciągłego — art. 6 § 2 k.k.s., „dwa lub więcej zachowań mogą być uznane za jeden czyn, stanowiący tylko jedno przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. Dwa lub więcej zachowań, podjętych w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru lub z wykorzystaniem takiej samej sposobności, uważa się bowiem w myśl przepisu art. 6 § 2 k.k.s. za jeden czyn zabroniony. W zakresie czynów zabronionych polegających na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, a za krótki odstępek czasu uważa się okres do 6 miesięcy”¹⁴. Co do zachowań innych, niepolegających na uszczupieniu czy narażeniu na uszczuplenie, pojęcie krótkiego odstępu czasu, należy interpretować zgodnie z doktryną i orzecznictwem, tzn. mogą to być zarówno odstępy kilkudniowe, jak i kilkutygodniowe, przy określaniu których uwzględnia się również istotę czynu zabronionego¹⁵.

Uwagi odnoszące się do reguł prawa intertemporalnego: kolizji w czasie stosowania ustawy nowej i obowiązującej uprzednio (art. 2 § 2 k.k.s.), zakazu stosowania

¹³ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny...*, s. 37–38.

¹⁴ F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 2006, s. 88–89.

¹⁵ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010, s. 93.

częściowo ustawy poprzednio obowiązującej i częściowo ustawy nowej (art. 2 § 3 k.k.s.), postępowania wobec orzeczeń już zapadłych i konieczności dostosowania do nich kar orzeczonych (art. 2 § 4 i 5 k.k.s.), zatarcia skazania z mocy prawa jeżeli według nowej ustawy czyn objęty orzeczeniem nie jest już zabroniony pod groźbą kary (art. 2 § 6 k.k.s.) zostały zawarte w części dotyczącej przestępstw skarbowych.

3.2. Miejsce popełnienia wykroczenia skarbowego

Wykroczenie skarbowe uważa się za popełnione w miejscu, w którym nastąpiło zachowanie sprawcy, albo gdzie skutek stanowiący znamię czynu zabronionego nastąpił lub według zamiaru sprawcy miał nastąpić — art. 3 § 1 k.k.s. Zgodnie z zasadą terytorialności przepisy k.k.s. stosuje się do sprawcy, który popełnił czyn zabroniony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jak również na polskim statku wodnym lub powietrznym oraz w znajdującej się poza morzem terytorialnym wyłączonej strefie ekonomicznej, 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. Wykroczenia skarbowe z rozdziału 7 k.k.s., tzw. wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami usługami, takich jak:

- 1) wyłudzenie zezwolenia lub koncesji, posługiwanie się wyłudzoną dokumentem — art. 85 § 4 w zw. z art. 85 § 1 i 2 k.k.s.;
- 2) przemyt celny — art. 86 § 4 w zw. z art. 86 § 1 i 2 k.k.s.;
- 3) oszustwo celne — art. 87 § 4 w zw. z art. 87 § 1 i 2 k.k.s.;
- 4) niewywiezienie przedmiotu objętego odprawą czasową — art. 88 § 3 w zw. z art. 88 § 1 i 2 k.k.s.;
- 5) naruszenie warunku zwolnień od cła lub ograniczeń pozataryfowych — art. 89 § 3 w zw. z art. 89c § 1 i 2 k.k.s.;
- 6) usunięcie towaru lub środka przewozowego spod nadzoru celnego — art. 90 § 3 w zw. z art. 90 § 1 i 2 k.k.s.;
- 7) paserstwo celne — art. 91 § 4 w zw. z art. 91 § 1 i 2 k.k.s.;
- 8) narażenie na nienależny zwrot lub umorzenie należności celnej — art. 92 § 3 w zw. z art. 91 § 1 k.k.s.;
- 9) utrudnianie kontroli lub dozoru celnego — art. 94 § 3 w zw. z art. 94 § 1 i 2 k.k.s.;
- 10) nieprzechowywanie dokumentów mających znaczenie dla kontroli celnej — art. 95 § 2 w zw. z art. 95 § k.k.s.;
- 11) niedopełnienie obowiązku nadzoru skutkujące popełnieniem czynu zabronionego — art. 96 k.k.s.

oraz wykroczenia z rozdziału 6:

- 1) utrudnianie kontroli prowadzonej na podstawie przepisów prawa dewizowego — art. 106e k.k.s.;