

# **Kodek karny skarbowy**

## **– zagadnienia systemowe**

## WSTĘP

Jedną z wyspecjalizowanych dziedzin prawa karnego *sensu largo* jest prawo karne skarbowe. Ta szczególna dziedzina prawa karnego posiada wieloletnią tradycję sięgającą do 1926 roku, gdzie zaczął obowiązywać pierwszy akt dotyczący prawa karnego skarbowego. Warto zauważyć, że akt ten obowiązywał długo przed kodeksem karnym z 1932 roku. Obecnie aktem normatywnym regulującym odpowiedzialność za przestępstwa i wykroczenia karbowe jest Kodeks karny skarbowy z 1999 roku<sup>1</sup>.

Nauka prawa karnego podkreśla autonomiczność prawa karnego skarbowego jako wyodrębnioną szczególną dziedzinę. Wyodrębnienie to polega na wskazaniu szczególnego przedmiotu tego prawa, gdyż chodzi tu zawsze i tylko o ochronę interesu finansowego państwa oraz samorządu terytorialnego i Unii Europejskiej<sup>2</sup>. Sąd Najwyższy podkreśla, że całkowita autonomiczność prawa karnego skarbowego w granicach systemu prawa karnego wynika z odmiennych rodzajowo, merytorycznych i aksjologicznych podstaw odpowiedzialności, co stało się w konsekwencji przyczyną sformalizowania tej odrębności w postaci własnej ustawy karnej i katalogiem czynów zabronionych i ich nazewnictwem. Odrębność ta mogłaby zostać zniesiona tylko w wypadku wyrażenia w przepisie tej ustawy normy, zgodnie z którą przestępstwa karbowe zostałyby uznane za przestępstwa w rozumieniu Kodeksu karnego<sup>3</sup>. Zważywszy na autonomiczność jaka prezentowana jest przez Kodeks karny skarbowy zaznaczenia wymaga, iż pole jego zasięgu jest iście ograniczone co wiąże się z jego brakiem uniwersalności a zarazem jednoznacznie wskazuje na jego wyspecjalizowany charakter.

Pomimo szeroko wskazywanej autonomiczności prawa karnego skarbowego i odrębności instytucjonalnych na tle prawa karnego powszechnego, Kodeks karny skarbowy posiada jednak w swojej strukturze pewnego rodzaju związku z Kodeksem karnym. Mowa tu o odpowiednim stosowaniu poszczególnych przepisów wyróżnionych ustaw tj.: Kodeksu karnego, Kodeksu postępowania karnego oraz Kodeksu karnego wykonawczego. Ważne jest to, że ustawodawca posługuje się zwrotem odpowiedniego stosowania przepisów ustawy a nie dowolnego lub swobodnego stosowania. W ten sposób mamy do czynienia z odpowiednim stosowaniem poszczególnych przepisów części ogólnej Kodeksu karnego do Kodeksu karnego skarbowego (art. 20 § 2 k.k.s.), odpowiednim stosowaniem poszczególnych przepisów Kodeksu postępowania karnego do Kodeksu karnego skarbowego (art. 113 § 1 k.k.s.) oraz w efekcie odpowiedniego stosowania poszczególnych przepisów Kodeksu karnego wykonawczego do Kodeksu karnego skarbowego (art. 178 § 1 k.k.s.).

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. 1999 nr 83 poz. 930, z późn. zm.).

<sup>2</sup> Uchwała Pełnego Składu Izby Karnej Sądu Najwyższego z dnia 4 kwietnia 2005 r. I KZP 7/05, Biul. SN 2005 nr 4.

<sup>3</sup> *Ibidem*.

Skłaniając się ku odpowiedniemu stosowaniu przepisów ustaw należy wskazać, że w myśl „odpowiedniego” ich stosowania, normy te możemy wprowadzać na trzy sposoby:

- a) wprost (bez żadnych modyfikacji, stosowanie zgodne z jego brzmieniem),
- b) z modyfikacjami (modyfikacja przepisu wynika ze specyfiki prawa karnego skarbowego),
- c) konkretnego przepisu nie stosuje się w ogóle.

Ponadto, warto zaznaczyć, iż prawo karne skarbowe (w części szczególnej m. in. rozdział 6) wykazuje powiązania także wieloma przepisami z zakresu prawa finansowego. Mowa tu w szczególności o regulacjach zawartych w ordynacji podatkowej, ustawie o podatku od towarów i usług, czy podatku akcyzowym. Wspomniane zależności mają zastosowanie w momencie zrozumienia znaczeń zwrotów jakimi posłużył się ustawodawca w poszczególnych normach zawartych w k.k.s. . Dzięki temu możliwe jest zdefiniowanie takich pojęć jak: „inkasent”, „podatek”, „płatnik”, „podatnik” czy „kontrola podatkowa” (art. 53 k.k.s.).

Zauważyć należy, że wspomniana powyżej autonomiczność prawa karnego skarbowego ma charakter jedynie deklaratoryjny, albowiem ustawa karna skarbową skonstruowana jest w znacząco widocznej części na zasadach towarzyszących całemu prawu karnemu<sup>4</sup>. Bez wątplenia w łatwy sposób można zauważyć, że postępowania dotyczące przestępstw skarbowych są niejako tożsame z postępowaniami karnymi dotyczącymi przestępstw zawartych w Kodeksie karnym, tego samego typu sytuacja odnosi się do wykroczeń powszechnych. Wobec tego zrozumiałą jest teza, że na płaszczyźnie rozwiązań i regulacji materialnoprawnych w zakresie przestępstw skarbowych, prawo karne skarbowe ugruntowane zostało na fundamencie zbudowanym przez prawo karne w zakresie określenia ram penalizacji. Analogicznie wzorcem dla wykroczeń skarbowych jest prawo wykroczeń.<sup>5</sup> Ponadto J. Kanarek przedstawia tezę, mówiącą o tym, że rozwiązania instytucjonalne przewidziane w prawie karnym skarbowym świadczą o pełnej homogeniczności odpowiedzialności karnej skarbowej w stosunku do odpowiedzialności przewidzianej w kodeksie karnym. Nie sposób nie zgodzić się z przytoczonym stanowiskiem gdyż teza ta znajduje swoje odzwierciedlenie w orzecznictwie TK, ETPCz oraz TSUE.<sup>6</sup>

Będąc przy powyższym temacie nie sposób pominąć kwestii zbiegu odpowiedzialności karnej i administracyjno-karnej. Nie ma wątpliwości co do tego, że przestępstwa skarbowe są odmienną grupą czynów zabronionych a niżeli przestępstwa powszechnie albowiem ten sam czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo skarbowe albo tylko jedno wykroczenie skarbowe albo ten sam czyn może

---

<sup>4</sup> J. Kanarek, *Odpowiedzialność karna skarbową jako odpowiedzialność o charakterze w pełni homogenicznym w stosunku do odpowiedzialności opartej na zasadach Kodeksu karnego*, [w:] „Prokuratura i Prawo” 2021 nr 3, s. 90.

<sup>5</sup> V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka (red.), *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010, s. 25.

<sup>6</sup> J. Kanarek, *Odpowiedzialność karna skarbową...*, *op. cit.*, s. 90.

stanowiąc tylko jedno przestępstwo w rozumieniu kodeksu karnego. W przypadku przestępstw skarbowych uwidaczniają się funkcje prawa karnego skarbowego takie jak funkcja ochronna, prewencyjna, gwarancyjna, represyjna oraz egzekucyjna, która ma najdonioślejszy wydźwięk gdyż ustawodawca w sposób szczególnie przywiązuje uwagę do uiszczenia należności publicznoprawnej w przypadku przestępstw skarbowych polegających na uszczupieniu bądź narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Funkcją analogiczną dla prawa karnego funkcja kompensacyjna, której założeniem jest, że prawo karne powinno sprzyjać naprawieniu szkody wyrządzonej pokrzywdzonemu. W przypadku ustawy karnej skarbowej za pokrzywdzonego uznać należy interes finansowy państwa a w konsekwencji Skarb Państwa. Orzecznictwo ETPCz, TSUE (z pominięciem spraw antymonopolowych) oraz niektóre orzeczenia TK wskazują na to, że zbieg reżimów odpowiedzialności represyjnej, w związku z którym możliwe jest rozstrzygnięcie odpowiedzialności za delikt penalny, mimo że odpowiedzialność za inny delikt penalny, którego znamiona wypełnia ten sam czyn, została już prawomocnie rozstrzygnięta, jest niezgodny z zasadą *ne bis in idem* oraz zasadą proporcjonalności. Konsekwencją takiego działania może być podwójne ukaranie sprawcy czynu i wykonanie tych kar niezależnie od siebie czego nie można uznać za dopuszczalne.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup>A. Błachnio-Parzych, *Zbieg odpowiedzialności karnej i administracyjno-karnej jako zbieg reżimów odpowiedzialności represyjnej*, Warszawa 2016, LEX/el.