

„W poszczególnych częściach opracowania Kodeksu karnego skarbowego można zauważyć duże zróżnicowanie prezentowanych treści.

W opracowaniu wyjaśniane są podstawowe instytucje kodeksu karnego skarbowego i to zarówno te, które nie budzą żadnych wątpliwości, jak i te kontrowersyjne.

Zwrócić należy uwagę na prezentację wybranych orzeczeń Sądu Najwyższego. To jest dobry pomysł powiązania treści teoretycznych z praktyką wymiaru sprawiedliwości.

Materia poruszana w recenzowanym opracowaniu jest na tyle istotna, iż uzasadnia jej opublikowanie jako pomoc dydaktyczną. Trochę inne spojrzenie na omawianą problematykę może podnieść atrakcyjność tej publikacji i przyczynić się do podjęcia dyskusji na niektóre poruszane w niej problemy”.

– prof. dr hab. Marek Bojarski, Uniwersytet Wrocławski

„Wybór tematu uznaję za trafny. Kodeks karny skarbowy w praktyce, w szczególności w zakresie czynów skierowanych przeciwko obowiązkom podatkowym, okazał się być bardzo ważnym aktem prawnym w naszej aktualnej rzeczywistości. Stąd też każde dzieło, które podejmuje wysiłek omówienia złożoności odpowiedzialności karnoskarbowej, należy uznać za potrzebne. Praca ma bardzo czytelny i szczegółowy plan rozważań.

(...) wybrane przez Autorów problemy, są kluczowe dla zrozumienia zarówno istoty odpowiedzialności karno-skarbowej, jak dla zrozumienia odmienności KKS w stosunku do Kodeksu karnego czy też Kodeksu wykroczeń.

Dzieło uznaję za wartościowe i rzeczowe (...).”

– dr hab. prof. UMK Tomasz Oczkowski

„Prawo karne skarbowe jest bowiem dziedziną w mojej ocenie bardzo trudną, a to ze względu na to, że penalizuje naruszenia przepisów w dziedzinie skarbowości, tj. podatków, ceł, dewiz oraz gier hazardowych. Powoduje to, że osoby poruszające się w tej dziedzinie, zarówno teoretycy, jak i praktycy, muszą mieć pogłębioną wiedzę z jednej strony w zagadnieniach prawnokarnych, a z drugiej prawnofinansowych. Recenzowana praca została przygotowana niewątpliwie przez osoby osadzone zarówno w praktyce, jak i teorii, zajmujące się tymi gałęziami prawa, co stanowi istotny walor opracowania.

Pracę uważam za cenną i wartościową (...).”

– dr Zbigniew Wardak



Mariusz Charkiewicz – doktor nauk prawnych, adwokat, właściciel sieci kancelarii adwokackich; wykładowca w Krajowej Izbie Doradców Podatkowych w latach 2020–2024, m.in. w zakresie prawa karnego skarbowego, podatku akcyzowego oraz procedur podatkowych w ramach kursu przygotowującego do egzaminu państwowego na doradcę podatkowego organizowanego przy Ministerstwie Finansów; nauczyciel akademicki w Akademii Nauk Stosowanych w Elblągu i WSPiA Rzeszowskiej Szkole Wyższej; autor kilkudziesięciu publikacji z zakresu finansów publicznych, prawa podatkowego i karnego skarbowego; specjalizuje się i występuje jako obrońca w sprawach karnych dotyczących m.in. przestępstw skarbowych; z sukcesem prowadził wiele postępowań podatkowych, reprezentując podatników przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi.



Damian Smutek – mgr prawa i absolwent studiów doktoranckich na KUL, funkcjonariusz Służby Celno-Skarbowej w Ministerstwie Finansów (od 2007 r.), ekspert w zakresie zwalczania przestępstw przeciwko obowiązkom celnym oraz naruszeń regulacji dotyczących gier hazardowych. Wykładowca akademicki związany z SGH w Warszawie oraz WSHE w Zamościu, gdzie prowadzi zajęcia m.in. z zakresu Kodeksu karnego skarbowego.

PROFESJONALNY WYMIAR PUBLIKACJI

Książka do nabycia



Nr katalogowy: 1290

Instytut
Wydawniczy
EuroPrawo
www.iwep.pl
e-mail: redakcja@iwep.pl
tel. 602 222 348



ISBN 978-83-7627-249-8
9 788376 272498

MARIUSZ CHARKIEWICZ, DAMIAN SMUTEK

KODEKS KARNY SKARBOWY

W PRAKTYCE
ZAGADNIENIA WYBRANE

Instytut
Wydawniczy
EuroPrawo

Wszelkie prawa zastrzeżone. Żadna część niniejszej publikacji nie może być reprodukowana, przechowywana i przetwarzana jako źródło danych w jakiegokolwiek formie zapisu bez pisemnej zgody wydawcy.

Recenzenci: prof. dr hab. Marek Bojarski, Uniwersytet Wrocławski
dr hab. Tomasz Oczkowski, prof. UMK
dr Zbigniew Wardak

© Instytut Wydawniczy EuroPrawo Sp. z o.o.

Wydanie I
Warszawa 2026

ISBN: 978-83-7627-249-8

Instytut Wydawniczy EuroPrawo Sp. z o.o.
Al. Solidarności 117/207
00-140 Warszawa
tel. 602 222 348; redakcja@iwep.pl
www.iwep.pl

Spis treści

Wstęp	13
Rozdział 1. Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego ...	19
1.1. Uwagi wstępne	19
1.2. Prawo karne skarbowe – pojęcie, kryterium wyodrębnienia	20
1.3. Źródła prawa karnego skarbowego	22
1.4. Funkcje materialnego prawa karnego skarbowego	24
1.5. Szczególne cechy prawa karnego skarbowego	25
Rozdział 2. Podstawowe zasady odpowiedzialności karnej za przestępstwa skarbowe oraz wykroczenia skarbowe	27
2.1. Uwagi wstępne	28
2.2. Warunki odpowiedzialności za popełnienie przestępstwa oraz wykroczenia skarbowego	29
2.3. Zasady odpowiedzialności sprawcy przestępstwa bądź wykroczenia skarbowego	31
2.4. Struktura przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego	33
2.5. Ustawowe znamiona czynu zabronionego	35
2.6. Podział przestępstw oraz wykroczeń skarbowych ze względu na podmiot	38
2.7. Dwupodział czynów zabronionych	39
2.7.1. Dwupodział czynów zabronionych w prawie karnym skarbowym	39
2.7.2. Podział czynów zabronionych na przestępstwa skarbowe oraz wykroczenia skarbowe	41
2.7.3. Charakter odpowiedzialności oraz autonomia ustawy Kodeks karny skarbowy	42

Rozdział 3. Obowiązywanie Kodeksu karnego skarbowego pod względem czasu i miejsca	44
3.1. Uwagi wstępne	45
3.2. Czas popełnienia czynu zabronionego – art. 2 k.k.s.	46
3.2.1. Czas popełnienia czynu zabronionego w kontekście działania lub zaniechania działania sprawcy czynu zabronionego	46
3.2.2. Znaczenie właściwego określenia czasu popełnienia czynu zabronionego	49
3.2.3. Zasada <i>lex retro non agit</i>	49
3.2.4. Kolidacja ustaw do momentu uprawomocnienia się wyroku	50
3.3. Miejsce popełnienia czynu zabronionego – art. 3 k.k.s.	53
3.3.1. Zasada wielomiejscowości – art. 3 § 1 k.k.s.	54
3.3.2. Zasada terytorialności na gruncie Kodeksu karnego skarbowego	56
3.3.3. Określenie miejsca popełnienia czynu zabronionego bezskutkowego oraz skutkowego	57
3.3.4. Możliwość pociągnięcia sprawcy czynu zabronionego na terytorium RP oraz poza jego granicami	59
Rozdział 4. Strona podmiotowa czynu zabronionego – art. 4 k.k.s. ...	62
4.1. Uwagi wstępne	62
4.2. Wymogi dotyczące strony podmiotowej	63
4.3. Charakterystyka umyślnej strony podmiotowej	65
4.4. Charakterystyka nieumyślnej strony podmiotowej	67
4.5. Przesłanki przypisania winy	69
Rozdział 5. Obowiązywanie k.k.s. pod względem osób – art. 5 k.k.s.	72
5.1. Uwagi wstępne	73
5.2. Wiek sprawcy przestępstwa oraz wykroczenia skarbowego	74
5.3. Zdolność podmiotu do ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej	76
Rozdział 6. Czyn na gruncie prawa karnego skarbowego	79
6.1. Uwagi wstępne	80
6.2. Jedność czynu – art. 6 k.k.s.	80
6.3. Konstrukcja czynu ciągłego	81

Rozdział 7. Zbieg przepisów na gruncie prawa karnego skarbowego	85
7.1. Uwagi wstępne	85
7.2. Jedność i wielość czynów zabronionych na gruncie Kodeksu karnego skarbowego	86
7.3. Konstrukcja jedności czynu	87
7.4. Konstrukcja wielości czynu	89
7.5. Idealny zbieg czynów zabronionych – pojęcie, skutki zastosowania instytucji	90
7.6. Reguły wyłączania wielości ocen prawnych	94
Rozdział 8. Formy zjawiskowe czynu karalnego. Sprawstwo indywidualne, współsprawstwo, sprawstwo kierownicze, sprawstwo polecające – art. 9 k.k.s.	97
8.1. Uwagi wstępne	98
8.2. Formy sprawstwa przewidziane w Kodeksie karnym skarbowym – art. 9 § 1	99
8.2.1. Sprawstwo pojedyncze i współsprawstwo	101
8.2.2. Sprawstwo równoległe	103
8.2.3. Sprawstwo kierownicze	103
8.2.4. Sprawstwo polecające oraz odpowiedzialność sprawcy działającego na polecenie	103
8.3. Odpowiedzialność karna skarbową odpowiedzialnością osobistą rzeczywistych sprawców	104
Rozdział 9. Okoliczności wyłączające bezprawność czynu	107
9.1. Uwagi wstępne	107
9.2. Okoliczności wyłączające bezprawność	108
Rozdział 10. Okoliczności wyłączające lub umniejszające winę sprawcy przestępstwa lub wykroczenia skarbowego	110
10.1. Uwagi wstępne	111
10.2. Błąd i jego postacie na gruncie Kodeksu karnego skarbowego	112
10.3. Niepoczytalność sprawcy przestępstwa lub wykroczenia skarbowego ...	117
10.4. Stan poczytalności w znacznym stopniu ograniczonej – art. 11 § 2 k.k.s.	118
10.5. Stan nietrzeźwości – art. 11 § 4 k.k.s.	119

Rozdział 11. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	120
11.1. Uwagi wstępne	124
11.2. Przesłanki pozytywne dobrowolnego poddania się odpowiedzialności	125
11.3. Przesłanki negatywne dobrowolnego poddania się odpowiedzialności	127
11.4. Negocjacje w zakresie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności	128
11.5. Cofnięcie wniosku	130
11.6. Braki formalne	130
Rozdział 12. Odstąpienie od wymierzenia kary i środka karnego – art. 19 k.k.s.	132
12.1. Uwagi wstępne	133
12.2. Odstąpienie od wymierzenia kary – warianty	134
12.3. Odstąpienie od wymierzenia kary lub środka karnego – przesłanki... ..	135
12.4. Sytuacje uzasadniające odstąpienie od wymierzenia kary	136
12.5. Postacie odstąpienia od wymierzenia kary lub środka karnego	137
12.6. Ograniczenie orzeczenia kary wobec nieobecnych	138
Rozdział 13. Przestępstwa skarbowe	139
13.1. Uwagi wstępne	140
13.2. Odpowiednie stosowanie niektórych przepisów części ogólnej Kodeksu karnego do przestępstw skarbowych	141
Rozdział 14. Formy stadialne przestępstw skarbowych – formy niesprawcze	145
14.1. Uwagi wstępne	145
14.2. Usiłowanie	147
14.3. Karalność usiłowania przestępstw skarbowych	147
14.4. Typy niesprawcze przestępstwa skarbowego	150
14.5. Podżeganie	151
14.6. Karalność podżegania	152
14.7. Prowokacja	153
14.8. Wyłączenie przesłanek modyfikacji kar	153
14.9. Pomocnictwo	154

Rozdział 15. Kary, środki karne, środki zabezpieczające nakładane na sprawcę przestępstwa skarbowego	157
15.1. Uwagi wstępne	158
15.2. Rodzaje kar, środków karnych i zabezpieczających nakładanych na sprawcę przestępstwa skarbowego	159
15.2.1. Kary grożące sprawcom przestępstw skarbowych (art. 22 § 1 pkt 1-3)	159
15.2.2. Środki karne grożące sprawcom przestępstw skarbowych (art. 22 § 2 pkt 1-8)	164
15.2.3. Środki zabezpieczające grożące sprawcom przestępstw skarbowych (art. 22 § 2 pkt 1-8)	164
15.3. Kary i środki karne stosowane wobec żołnierzy	165
15.4. Porównanie kar, środków karnych oraz środków zabezpieczających na gruncie k.k.s. i k.k.	166
Rozdział 16. Odpowiedzialność posiłkowa za przestępstwo skarbowe	169
16.1. Uwagi wstępne	170
16.2. Cel stosowania	170
16.3. Cechy odpowiedzialności posiłkowej	171
16.4. Zakres odpowiedzialności podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo	173
16.5. Różnice pomiędzy podmiotem pociągniętym do odpowiedzialności posiłkowej a podmiotem odpowiadającym posiłkowo	174
16.6. Podmioty odpowiedzialne posiłkowo	175
16.7. Przesłanki odpowiedzialności posiłkowej	176
16.8. Instytucja odpowiedzialności za zwrot korzyści majątkowej pochodzącej z przestępstwa skarbowego	177
Rozdział 17. Środki karne – zagadnienia wstępne	178
17.1. Uwagi wstępne	179
17.2. Podział środków karnych	180
17.3. Typowe sytuacje samoistnego i niesamoistnego orzekania środków karnych za przestępstwa skarbowe	181
17.4. Odstąpienie od wymierzenia środków karnych z art. 22 § 2 pkt 2-6 k.k.s. za przestępstwa skarbowe	182

Rozdział 18. Charakterystyka środków karnych	183
18.1. Uwagi wstępne	187
18.2. Przepadek przedmiotów – wstęp	188
18.3. Wielopostaciowość przypadku przedmiotów	190
18.4. Samoistność środka karnego przypadku przedmiotów	192
18.5. Zakres przypadku przedmiotów ze względu na własność	192
18.6. Przepadek przedmiotów – przesłanki negatywne	193
18.7. Regulacja przypadku przedmiotów w kontekście art. 31 § 5 i 6 k.k.s.	194
18.8. Charakter prawny ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów	195
18.8.1. Przesłanki zastosowania instytucji ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów	196
18.8.2. Przesłanki negatywne	197
18.9. Przepadek korzyści majątkowej i ściągnięcie równowartości przypadku korzyści majątkowej	197
18.10. Ułatwienie dowodowe – domniemanie uzyskania korzyści majątkowej – art. 33 § 2 k.k.s.	199
18.11. Przesłanki obalenia domniemania prawnego – art. 33 § 2 k.k.s.	200
18.12. Zakaz prowadzenia działalności gospodarczej, zakaz wykonywania określonego zawodu, zakaz zajmowania określonego stanowiska	200
18.13. Zakaz prowadzenia działalności – przesłanki	201
18.14. Zakaz zajmowania określonego stanowiska i zakaz wykonywania zawodu – przesłanki	202
18.15. Pozbawienie praw publicznych oraz podanie wyroku do publicznej wiadomości	202
18.16. Podanie wyroku do publicznej wiadomości – przesłanki	204
Rozdział 19. Środki karne związane z poddaniem sprawcy próbie za przestępstwa skarbowe	205
19.1. Uwagi wstępne	206
19.1.1. Warunkowe umorzenie postępowania karnego	207
19.1.2. Warunkowe umorzenie postępowania karnego – przesłanki ..	208
19.1.3. Dozór przy środku karnym warunkowym umorzeniu	209
19.1.4. Warunkowe umorzenie postępowania – obowiązki – art. 72 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.	210

19.1.5. Podjęcie warunkowo umorzonego postępowania karnego	210
19.2. Warunkowe zawieszenie wykonania kary pozbawienia wolności – przesłanki	211
19.2.1. Obowiązki, jakie może nałożyć sąd w przypadku warunkowego zawieszenia wykonania kary	213
19.2.2. Dozór przy środku karnym – warunkowym zawieszeniu wykonania kary	214
19.2.3. Warunkowe zawieszenie wykonania kary – okres próby	214
19.2.4. Przesłanki uzasadniające zarządzenie wykonania warunkowo zawieszanej kary	215
19.3. Warunkowe zwolnienie – przesłanki: art. 77 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.	215
19.3.1. Warunkowe zwolnienie – minimalny okres odbycia kary	216
19.3.2. Warunkowe zwolnienie – okres próby	216
Rozdział 20. Środki zabezpieczające	218
20.1. Uwagi wstępne	219
20.2. Dopuszczalność kumulacji środków zabezpieczających, czas ich zastosowania oraz kategoria sprawców, względem których można je zastosować	220
20.3. Ponowne orzeczenie środka zabezpieczającego w przypadku wcześniejszego jego uchylecia – przesłanki	221
20.4. Obowiązki przy środku zabezpieczającym elektronicznej kontroli miejsca pobytu oraz terapii uzależnień	222
20.5. Przesłanki orzeczenia środka zabezpieczającego pobytu w zakładzie psychiatrycznym	222
20.6. Przesłanki orzekania przypadku przedmiotów jako środka zabezpieczającego	223
Rozdział 21. Wykroczenia skarbowe	224
21.1. Uwagi wstępne	224
21.2. Reguła bezwzględnej autonomiczności k.k.s. względem kodeksu wykroczeń – przepisy k.k.s. kształtujące wykroczenia skarbowe (przepisy wspólne dla przestępstw i wykroczeń skarbowych, przepisy dotyczące tylko wykroczeń skarbowych)	225
21.3. Zakres regulacji normatywnej rozdziału 4 k.k.s.	225
21.4. Zakres odpowiedniego stosowania niektórych przepisów rozdziału 3 k.k.s. do wykroczeń skarbowych	227

21.5. Karalność form stadialnych i form niesprawczych za wykroczenia skarbowe	229
21.6. Zakres stosowania instytucji zaniechania ukarania sprawcy z rozdziału 2 k.k.s. do wykroczeń skarbowych	231
21.7. Katalog kar, środków karnych, środków zabezpieczających za wykroczenia skarbowe	233
21.8. Ogólne kodeksowe granice kary grzywny określonej kwotowo za wykroczenie skarbowe	235
21.9. Rzeczywiste granice kary grzywny określonej kwotowo za wykroczenie skarbowe przy uwzględnieniu realnego zbiegu wykroczeń skarbowych	237
21.10. Okresy zatarcia wykroczeń skarbowych	239
Rozdział 22. Postępowanie mandatowe	241
22.1. Uwagi wstępne	242
22.2. Przesłanki zastosowania postępowania mandatowego na gruncie Kodeksu karnego skarbowego	244
22.3. Rodzaje mandatów	246
22.4. Prawomocność mandatu karnego na gruncie Kodeksu karnego skarbowego	247
22.5. Przesłanki uchylenia mandatu karnego na gruncie Kodeksu karnego skarbowego (podobieństwa i różnice w stosunku do postępowania mandatowego uregulowanego w Kodeksie postępowania w sprawach o wykroczenia)	248
22.6. Skutki uchylenia mandatu karnego	250
Rozdział 23. Postępowanie w stosunku do nieobecnych	251
23.1. Uwagi wstępne	252
23.2. Zakres zastosowania postępowania w stosunku do nieobecnych - art. 173 § 1 i 3 k.k.s.	253
23.3. Przesłanki zastosowania postępowania w stosunku do nieobecnych - art. 173 k.k.s.	255
23.4. Postanowienie o zastosowaniu postępowania w stosunku do nieobecnych - art. 175 k.k.s.	257
23.5. Wniosek o wyznaczenie rozprawy - art. 177 k.k.s.	258

Rozdział 24. Prawo karne skarbowe wykonawcze - wybrane zagadnienia	260
24.1. Uwagi wstępne	260
24.2. Stosowanie odpowiednio przepisów Kodeksu karnego wykonawczego do Kodeksu karnego skarbowego	262
24.3. Wykonywanie kar i środków karnych	264
Podsumowanie	279
Bibliografia	281

Wstęp

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

Nauka prawa karnego podkreśla autonomiczny charakter prawa karnego skarbowego jako wyodrębnionej, szczególnej dziedziny prawa. Wyodrębnienie to polega na wskazaniu specyficznego przedmiotu regulacji, gdyż chodzi tu zawsze i wyłącznie o ochronę interesów finansowych państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Unii Europejskiej². 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, 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 karnego³. Zważywszy na autonomiczność, jaka prezentowana jest przez Kodeks karny skarbowy zaznaczenia wymaga, iż pole jego zasięgu jest ściśle 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 ich 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 z odpowiednim stosowaniem poszczególnych przepisów Kodeksu karnego wykonawczego do Kodeksu karnego skarbowego (art. 178 § 1 k.k.s.).

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 z wieloma przepisami z zakresu prawa podatkowego. 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 kodeksie karnym skarbowym. Dzięki temu możliwe jest zdefiniowanie takich pojęć jak: *inkasent*, *podatek*, *płatnik*, *podatnik* czy *kontrola podatkowa* (art. 53 k.k.s.).

Zauważyć należy, że ogólne założenie autonomiczności prawa karnego skarbowego ma charakter jedynie deklaratoryjny, albowiem ustawa karna karbową skonstruowana jest w znacząco widocznej części na zasadach towarzyszących całemu prawu karnemu⁴. Bez wątpliwości w łatwy sposób można zauważyć, że postępowania dotyczące przestępstw karbowych 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 karbowych, prawo karne karbowe ugruntowane zostało na fundamencie zbudowanym przez prawo karne w zakresie określenia

¹ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 633), dalej cyt. jako „k.k.s.”.

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

³ *Ibidem*.

⁴ J. Kanarek, *Odpowiedzialność karna karbową jako odpowiedzialność o charakterze w pełni homogenicznym w stosunku do odpowiedzialności opartej na zasadach Kodeksu karnego*, „Prokuratura i Prawo” 2021, nr 3, s. 90.

ram penalizacji. Analogicznie, wzorcem dla wykroczeń skarbowych jest prawo wykroczeń⁵. 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 Trybunału Konstytucyjnego (TK), Europejskim Trybunale Praw Człowieka (ETPCz) oraz Trybunale Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE)⁶. Jednocześnie warto zauważyć, że w literaturze prezentowane jest także odmienne, uzupełniające spojrzenie akcentowane przez L. Wilka, który podkreśla, że mimo oczywistej wspólnoty zasad odpowiedzialności karnej oraz zbieżności konstrukcyjnej obu reżimów, odpowiedzialność karna skarbowa cechuje się jednak pewnymi szczególnymi właściwościami. Najistotniejszą z nich jest prymat funkcji egzekucyjnej nad funkcją represyjną, przejawiający się m.in. w redukcji zakresu odpowiedzialności karnej w przypadku dobrowolnego uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej. W konsekwencji delikty skarbowe pełnią w znacznym stopniu funkcję narzędzia zapewnienia efektywności systemu finansów publicznych, co odróżnia je funkcjonalnie od klasycznych przestępstw powszechnych, których zasadniczą funkcją pozostaje ochrona dóbr prawnych przed zamachem. L. Wilk wskazuje szeroko, że ten egzekucyjny charakter odpowiedzialności skarbowej stanowi kluczową cezurę dystynktywną względem odpowiedzialności przewidzianej w Kodeksie karnym⁷.

Pozostając przy powyższym zagadnieniu, nie sposób pominąć kwestii zbiegu odpowiedzialności karnej i administracyjno-karnej. Nie budzi wątpliwości, że przestępstwa skarbowe stanowią odmienną grupę czynów zabronionych niż przestępstwa powszechne. Zasadą jest, iż ten sam czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo skarbowe albo tylko jedno wykroczenie skarbowe (art. 6 § 1 k.k.s.), natomiast na gruncie prawa karnego powszechnego obowiązuje reguła, że ten sam czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo (art. 11 § 1 k.k.). Każdy z tych reżimów odpowiedzialności posługuje się zatem własną zasadą jedności czynu. Jednocześnie możliwa jest sytuacja, w której jeden czyn wypełnia równocześnie znamiona przestępstwa powszechnego i deliktu skarbowego, co zostało przewidziane w art. 8 k.k.s., regulującym tzw. idealny zbieg. W przypadku przestępstw skarbowych uwidaczniają się funkcje prawa karnego skarbowego, takie jak

⁵ V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka (red.), *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010, s. 25.

⁶ J. Kanarek, *Odpowiedzialność karna skarbowa...*, op. cit., s. 90.

⁷ L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006

ochronna, prewencyjna, gwarancyjna, represyjna oraz egzekucyjna. Ta ostatnia ma najdonioślejszy wydźwięk, gdyż ustawodawca w sposób szczególny przywiązuje wagę do uiszczenia należności publicznoprawnej w przypadku przestępstw skarbowych, polegających na uszczupleniu bądź narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Funkcją analogiczną dla prawa karnego jest funkcja kompensacyjna, której założeniem jest, że prawo karne powinno sprzyjać naprawieniu szkody wyrządzonej pokrzywdzonemu. W przypadku ustawy karnej skarbowej za pokrzywdzonego uważa się interes finansowy państwa, a w konsekwencji – Skarb Państwa. Orzecznictwo ETPCz, TSUE (z pominięciem spraw antymonopolowych) oraz niektóre orzeczenia TK wskazują, że zbieg reżimów odpowiedzialności represyjnej, w wyniku którego 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 stanu rzeczy może być podwójne ukaranie sprawcy czynu i wykonanie tych kar niezależnie od siebie, czego nie można uznać za dopuszczalne⁸.

W związku z powyższym Autorzy świadomie ograniczyli zakres rozważań do wybranych instytucji Kodeksu karnego skarbowego, uznając je za kluczowe zarówno z perspektywy praktyki stosowania prawa, jak i dydaktyki. Zważywszy na rozległość oraz wysoką dynamikę nowelizacyjną regulacji k.k.s., całościowe omówienie wszystkich zagadnień w ramach jednego opracowania wymagałoby znacznie obszerniejszej publikacji o charakterze systemowym. Niniejsze dzieło ma na celu przedstawienie w sposób syntetyczny i przystępny tych instytucji, które w ocenie Autorów odgrywają szczególnie doniosłą rolę w praktyce organów ścigania, sądów oraz w działalności podmiotów gospodarczych. W tym kontekście wybór określonych tematów – przy równoczesnym pominięciu innych, takich jak chociażby problematyka sądowych aspektów dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, czy też zagadnienie przedawnienia karalności – stanowi wyraz przyjętej koncepcji metodologicznej i porządkuje tok wywodu. Przyjęte rozwiązanie pozwala na pogłębione i klarowne omówienie kwestii najbardziej istotnych, przy zachowaniu przejrzystości narracji i waloru dydaktycznego opracowania. Struktura pracy odpowiada temu założeniu, tj. w pierwszej kolejności omówione zostały zagadnienia części ogólnej materialnego prawa karnego skarbowego, następnie przedstawiono podstawowe zasady odpowiedzialności, konstrukcję czynu, formy zjawiskowe i stadialne oraz katalog kar, środków karnych i środków zabezpieczających, by w dalszej części przejść do problematyki

⁸ A. Błachnio-Parzych, *Zbieg odpowiedzialności karnej i administracyjno-karnej jako zbieg reżimów odpowiedzialności represyjnej*, Warszawa 2016, LEX/el.

wykroczeń skarbowych, zagadnień wykonawczych oraz szczególnych trybów postępowania, w tym postępowania mandatowego i postępowania w stosunku do nieobecnych. Taki układ treści odzwierciedla tok analizy podejmowanej w praktyce w sprawach karnoskarbowych i ma ułatwić adresatom publikacji, zarówno praktykom, jak i osobom przygotowującym się do wykonywania zawodów prawniczych, poruszanie się po złożonym materiale normatywnym. Publikacja ma zatem charakter komentarzowo-dydaktyczny o wyraźnie praktycznym profilu, opartym na wieloletnich doświadczeniach zawodowych Autorów w prowadzeniu spraw karnoskarbowych, postępowań podatkowych i kontrolnych, co pozwoliło wyeksponować te instytucje, które w praktyce najczęściej rodzą problemy interpretacyjne, dowodowe i procesowe.