

MARIUSZ CHARKIEWICZ, DAMIAN SMUTEK

---

# KODEKS KARNY SKARBOWY

---

**W PRAKTYCE**

ZAGADNIENIA WYBRANE

---

MARIUSZ CHARKIEWICZ, DAMIAN SMUTEK

---

KODEKS  
KARNY  
SKARBOWY

---

W PRAKTYCE  
ZAGADNIENIA WYBRANE

---

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

---

<b>Wstęp .....</b>	<b>13</b>
<b>Rozdział 1. Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego...</b>	<b>19</b>
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
<b>Rozdział 2. Podstawowe zasady odpowiedzialności karnej za przestępstwa skarbowe oraz wykroczenia skarbowe .....</b>	<b>27</b>
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

<b>Rozdział 3. Obowiązanie Kodeksu karnego skarbowego pod względem czasu i miejsca .....</b>	<b>44</b>
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. Kolidzja 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
<b>Rozdział 4. Strona podmiotowa czynu zabronionego – art. 4 k.k.s. ...</b>	<b>62</b>
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
<b>Rozdział 5. Obowiązanie k.k.s. pod względem osób – art. 5 k.k.s. ....</b>	<b>72</b>
5.1. Uwagi wstępne .....	73
5.2. Wiek sprawcy przestępstwa oraz wykroczenia skarbowego .....	74
5.3. Zdolność podmiotu do ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej .....	76
<b>Rozdział 6. Czyn na gruncie prawa karnego skarbowego .....</b>	<b>79</b>
6.1. Uwagi wstępne .....	80
6.2. Jedność czynu – art. 6 k.k.s. ....	80
6.3. Konstrukcja czynu ciągłego .....	81

<b>Rozdział 7. Zbieg przepisów na gruncie prawa karnego skarbowego</b> .....	<b>85</b>
7.1. Uwagi wstępne .....	86
7.2. Jedność i wielość czynów zabronionych na gruncie Kodeksu karnego skarbowego .....	87
7.3. Konstrukcja jedności czynu .....	89
7.4. Konstrukcja wielości czynu .....	90
7.5. Idealny zbieg czynów zabronionych – pojęcie, skutki zastosowania instytucji .....	91
7.6. Reguły wyłączenia wielości ocen prawnych .....	94
<b>Rozdział 8. Formy zjawiskowe czynu karalnego. Sprawstwo indywidualne, współsprawstwo, sprawstwo kierownicze, sprawstwo polecające – art. 9 k.k.s.</b> .....	<b>97</b>
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
<b>Rozdział 9. Okoliczności wyłączające bezprawność czynu</b> .....	<b>107</b>
9.1. Uwagi wstępne .....	107
9.2. Okoliczności wyłączające bezprawność .....	108
<b>Rozdział 10. Okoliczności wyłączające lub umniejszające winę sprawcy przestępstwa lub wykroczenia skarbowego</b> .....	<b>110</b>
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

<b>Rozdział 11. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności .....</b>	<b>120</b>
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
<b>Rozdział 12. Odstąpienie od wymierzenia kary i środka karnego – art. 19 k.k.s. ....</b>	<b>132</b>
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
<b>Rozdział 13. Przestępstwa skarbowe .....</b>	<b>139</b>
13.1. Uwagi wstępne .....	140
13.2. Odpowiednie stosowanie niektórych przepisów części ogólnej Kodeksu karnego do przestępstw skarbowych .....	141
<b>Rozdział 14. Formy stadialne przestępstw skarbowych – formy niesprawcze .....</b>	<b>145</b>
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

<b>Rozdział 15. Kary, środki karne, środki zabezpieczające nakładane na sprawcę przestępstwa skarbowego .....</b>	<b>157</b>
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
<b>Rozdział 16. Odpowiedzialność posiłkowa za przestępstwo skarbowe .....</b>	<b>169</b>
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
<b>Rozdział 17. Środki karne – zagadnienia wstępne .....</b>	<b>178</b>
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

<b>Rozdział 18. Charakterystyka środków karnych .....</b>	<b>183</b>
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
<b>Rozdział 19. Środki karne związane z poddaniem sprawcy próbie za przestępstwa skarbowe .....</b>	<b>205</b>
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 zawieszonych 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
<b>Rozdział 20. Środki zabezpieczające .....</b>	<b>218</b>
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
<b>Rozdział 21. Wykroczenia skarbowe .....</b>	<b>224</b>
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
<b>Rozdział 22. Postępowanie mandatowe .....</b>	<b>241</b>
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
<b>Rozdział 23. Postępowanie w stosunku do nieobecnych .....</b>	<b>251</b>
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

<b>Rozdział 24. Prawo karne skarbowe wykonawcze – wybrane zagadnienia .....</b>	<b>260</b>
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
<b>Podsumowanie .....</b>	<b>279</b>
<b>Bibliografia .....</b>	<b>281</b>



---

# 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.<sup>1</sup>

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 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, 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 związki 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

<sup>1</sup> 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.”.

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

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

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 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

<sup>4</sup> J. Kanarek, *Odpowiedzialność karna skarbową 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 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 Trybunału Konstytucyjnego (TK), Europejskim Trybunale Praw Człowieka (ETPCz) oraz Trybunale Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE)<sup>6</sup>. 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 karnym<sup>7</sup>.

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

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

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

<sup>7</sup> 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 dopuszczalne<sup>8</sup>.

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 wyводу. 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

---

<sup>8</sup> 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.

---

## Podsumowanie

---

Prawo karne skarbowe, jako wyspecjalizowana gałąź prawa represyjnego, charakteryzuje się szczególną spójnością dogmatyczną i funkcjonalną, a zarazem istotnymi powiązaniem z prawem podatkowym oraz prawem karnym powszechnym. Lektura niniejszej książki prowadzi do wniosku, że jego autonomiczność nie wynika wyłącznie z odrębności regulacyjnej, lecz przede wszystkim z odmienności celu ochrony w postaci konieczności ochrony interesu fiskalnego państwa i jednostek samorządu terytorialnego, jak również ze specyfiki procesów gospodarczych, których naruszenia podlegają reglamentacji karnoskarbowej.

Przedstawione zagadnienia ukazują, jak sformalizowany i wielowarstwowy charakter ma odpowiedzialność karna skarbową, poczynając od konstrukcji czynu zabronionego i znamion przestępstw oraz wykroczeń skarbowych, poprzez złożone zasady odpowiedzialności, aż po konsekwencje stosowania środków karnych, środków zabezpieczających i instytucji probacyjnych. Analiza poszczególnych instytucji wskazuje na to, że praktyka ich stosowania wymaga nie tylko znajomości prawa karnego, lecz również dogłębnego rozumienia mechanizmów podatkowych.

Podjęta w książce problematyka ukazuje, jak istotne jest prawidłowe rozumienie konstrukcji takich jak zbieg przepisów, jedność i wielość czynów, formy zjawiskowe i stadialne czy odpowiedzialność posiłkowa. To właśnie te obszary w praktyce najczęściej generują trudności interpretacyjne, prowadząc do rozbieżności orzeczniczych lub błędów organów stosujących prawo. Uporządkowanie i omówienie tych zagadnień z perspektywy dogmatycznej i praktycznej ma zatem istotne znaczenie dla prawidłowego stosowania Kodeksu karnego skarbowego.

Szczególną wartością przedstawionej analizy jest zwrócenie uwagi na praktyczne konsekwencje odpowiedniego stosowania przepisów Kodeksu karnego, Kodeksu postępowania karnego i Kodeksu karnego wykonawczego. Ukazuje to wielowarstwową strukturę odpowiedzialności karnoskarbowej oraz konieczność umiejętnego łączenia instytucji z różnych gałęzi prawa, co w praktyce stanowi jedno z podstawowych wyzwań dla organów ścigania i profesjonalnych pełnomocników.

Zakończenie pracy pozwala także dostrzec, że przepisy Kodeksu karnego skarbowego pełnią nie tylko funkcję represyjną i prewencyjną, lecz również (szczególnie istotną w sprawach dotyczących uszczuplenia) funkcję kompensacyjną i egzekucyjną, ukierunkowaną na ochronę interesów fiskalnych państwa. W tym kontekście prawidłowe stosowanie instytucji prawa karnego skarbowego ma bezpośrednie znaczenie dla stabilności systemu finansów publicznych.

Końcowo, całość rozważań potwierdza, że prawo karne skarbowe pozostaje dziedziną dynamiczną, podlegającą intensywnym procesom legislacyjnym oraz ewolucji orzecznictwa sądów krajowych i europejskich. Wymaga to nieustannej aktualizacji wiedzy oraz elastycznego podejścia interpretacyjnego, uwzględniającego zarówno standardy konstytucyjne, jak i międzynarodowe, w tym zakaz *ne bis in idem* oraz zasadę proporcjonalności.

Mamy nadzieję, że przedstawiona analiza nie tylko porządkuje najważniejsze instytucje prawa karnego skarbowego, lecz także dostarcza praktycznych wskazówek, które ułatwią stosowanie tych regulacji w codziennej pracy. Publikacja ma służyć zarówno praktykom, jak i osobom zgłębiającym tę dziedzinę prawa, oferując narzędzie do zrozumienia i prawidłowego wykorzystania kluczowych mechanizmów odpowiedzialności karnej skarbowej.

„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, cel, 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 prawno-karnych, a z drugiej prawno-finansowych. 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 obowiązkowi celnemu 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