

# KODEKS KARNY SKARBOWY

Komentarz

Jacek Błachut, Grzegorz Keler, Agnieszka Soja

---

---

KOMENTARZE

# KODEKS KARNY SKARBOWY

Komentarz

Jacek Błachut, Grzegorz Keler, Agnieszka Soja

---

---

KOMENTARZE

Zamów książkę w księgarni internetowej

**profinfo.pl**  
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 kwietnia 2024 r.

Recenzent  
Prof. dr hab. Zbigniew Ćwiąkalski

Wydawca  
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący  
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne  
Trzy kropki Joanna Maź

Projekt okładek serii  
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne artykuły komentarza napisali:

Jacek Błachut – art. 1–8, 10–14, 20–23, 26, 27, 39, 46–48, 50, 113, 115–117,  
129–132a, 150–177

Grzegorz Keler – art. 9, 28, 34–38, 40, 44, 45, 51–53, 57–75c, 77–84, 97–111,  
114a, 119, 126–128, 178, 182–188

Agnieszka Soja – art. 15–19, 24, 25, 29–33, 41–43a, 49, 54–56e, 76–76b,  
85–96, 114, 114b, 114c, 118, 118a, 120–125, 133–149, 179–181, 189–191

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2024

ISBN 978-83-8358-326-6

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.  
Dział Praw Autorskich  
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33  
tel. +48 728 313 462  
e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

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

# USTAWA

z dnia 10 września 1999 r.

## Kodeks karny skarbowy<sup>1</sup>

(Dz.U. z 2024 r. poz. 628)

---

<sup>1</sup> Niniejsza ustawa w zakresie swojej regulacji realizuje postanowienia dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1371 z 5.07.2017 r. w sprawie zwalczania za pośrednictwem prawa karnego nadużyć na szkodę interesów finansowych Unii (Dz.Úrz. UE L 198, s. 29).

---

*Odnosnik dodany przez art. 4 ustawy z 14.04.2023 r. (Dz.U. poz. 818) zmieniającej nin. ustawę z dniem 13.05.2023 r.*

# TYTUŁ I

## Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe

### DZIAŁ I

### Część ogólna

#### ROZDZIAŁ 1

#### Przepisy wstępne

##### Art. 1. [Warunki odpowiedzialności]

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

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

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

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

1. W przepisach art. 1 k.k.s. uregulowano podstawowe warunki odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe (jak zwrócił uwagę SN – cała Izba Karna w uchwale z 4.04.2005 r.<sup>2</sup>, Kodeks karny skarbowy formalnie rozgraniczył pojęcie przestępstwa skarbowego od pojęcia przestępstwa, którą to uwagę należy także odnieść do relacji między wykroczeniem skarbowym i wykroczeniem). Dla możliwości przyjęcia, iż został popełniony czyn zabroniony, penalizowany w przepisach Kodeksu karnego skarbowego, konieczne jest, by:

- 1) czyn był zabroniony pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia,
- 2) czyn był społecznie szkodliwy w stopniu wyższym niż znikomy,
- 3) czyn był zawiniony.

Dodatkowo w przypadku gdy do znamion czynu należy wystąpienie określonego skutku, zaś sam czyn ma postać zaniechania, sprawca podlega odpowiedzialności karnej jedynie wówczas, jeżeli ciążył na nim prawny, szczególnie obowiązek zapobiegnięcia skutkowi.

## 2. Przeszpstwo i wykroczenie skarbowe mogą mieć swoje źródło wyłącznie w ustawie.

Oznacza to, iż typy czynów zabronionych nie mogą być wprowadzane aktami prawnymi niższego rzędu, np. w rozporządzeniach. Wymóg ten koresponduje z treścią art. 42 ust. 1 Konstytucji RP, zgodnie z którym odpowiedzialności karnej podlega ten tylko, kto dopuścił się czynu zabronionego pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia. Jak wskazał TK w orzeczeniu z 26.04.1995 r.<sup>3</sup>: „(...) sama ustawa musi w sposób kompletny, precyzyjny i jednoznaczny definiować wszystkie znamiona czynów zagrożonych karą. Obejmuje to oczywiście i element podmiotowy, to znaczy określenie zakresu osób, które są adresatami przepisu karnego. Ustawa musi więc w sposób kompletny wyznaczyć kategorie osób, które mogą ponosić odpowiedzialność za dany czyn. Nie może tego natomiast dokonywać akt wykonawczy, bo w prawie karnym wyłączność ustawy ma charakter bezwzględny. Wynika to z zasady nullum crimen sine lege, stanowiącej nieodłączny element państwa prawnego (art. 1 przepisów konstytucyjnych)”.

Uregulowanie konstytucyjne należy odnosić zarówno do przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych. Stanowisko takie należy uznać za słuszne, pomimo tego, że ustawodawca posługuje się w § 1 omawianego przepisu pojęciami odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe i odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe, co mogłoby sugerować, iż wykroczenia nie podlegają odpowiedzialności karnej. W uzasadnieniu projektu Kodeksu karnego skarbowego podniesiono, w tym kontekście, iż tradycyjnie w zakresie kategorii wykroczeń pospolitych nie stosuje się terminu „odpowiedzialność karna”. Mając jednak na uwadze fakt, że odpowiedzialność karna za wykroczenia skarbowe opiera się na tych samych zasadach co odpowiedzialność za prze-

<sup>2</sup> I KZP 7/05, LEX nr 146390.

<sup>3</sup> K 11/94, LEX nr 25538.

stępstwa skarbowe, jak również zagrożona jest reakcją o charakterze represyjnym, należy się przychylić do stanowiska, że również w przypadku odpowiedzialności za popełnienie wykroczenia skarbowego należy mówić o odpowiedzialności karnej<sup>4</sup>. Tym samym także w przypadku wykroczeń warunkiem *sine qua non* penalizowania określonego zachowania jest to, by dany typ czynu zabronionego wynikał z przepisów rangi ustawowej. Jak jednak zauważył SN w postanowieniu z 29.01.2009 r.<sup>5</sup>, dopuszczalne, a niekiedy nawet konieczne, jest doprecyzowanie znamion ustawowych niektórych czynów zabronionych w aktach rangi podustawowej, to jest w rozporządzeniach. Zgodnie ze stanowiskiem Sądu Najwyższego takie działanie ustawodawcy nie narusza zasady *nullum crimen sine lege* zawartej w art. 1 § 1 k.k. Pogląd ten należy odpowiednio odnieść do przepisów Kodeksu karnego skarbowego. Również Trybunał Konstytucyjny wskazał w wyroku z 20.02.2001 r.<sup>6</sup>: „Nie rezygnując z wymagania określenia wyłącznie w ustawie podmiotu, znamion przedmiotowych przestępstwa oraz kary, należy jednak przyjąć, że dopuszczalne jest doprecyzowanie tych elementów w aktach wykonawczych wydanych w zgodzie z art. 92 konstytucji. Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że zwłaszcza w odniesieniu do przestępstw przeciwko mieniu, obrotowi gospodarczemu, czy przeciwko interesom fiskalnym państwa, konstrukcja ustawy karnej, która by całkowicie wykluczała potrzebę odwołania się do rozporządzeń regulujących określoną sferę działalności, jest trudna do wyobrażenia. Odesłanie do aktów wykonawczych umożliwia «dopasowanie norm określających poszczególne zakazy i nakazy do zmieniających się stosunków (np. gospodarczych, społecznych, ekologicznych itp.) i wyposażenie ich w jednolitą sankcję» (R. Dębski, *Pozaustawowe znamiona przestępstwa*, Łódź 1995, s. 119). Akty niższej rangi są szybciej dostosowywane do zmieniających się warunków społeczno-gospodarczych, odzwierciedlają wzrost cen, stawek podatkowych, itd. Pozwala to uniknąć częstych nowelizacji ustawy, co służy stabilności prawa”.

- 3. Kolejnym warunkiem odpowiedzialności jest to, by czyn zabroniony był społecznie szkodliwy w stopniu większym niż znikomy.** Kryterium społecznej szkodliwości czynu należy uznać za fundamentalną podstawę odpowiedzialności karnej, kluczowy wyznacznik tego, czy dane zachowanie powinno się spotkać z sankcją i przymusem państwowym. W pełni zasadnie wyrażono to w poglądzie przywołanym przez Sąd Najwyższy w wyroku z 20.03.2019 r.<sup>7</sup>, zgodnie z którym szczególnym zadaniem sędziów jest ocena społecznej szkodliwości przestępstwa w ramach przyjmowanej kwalifikacji prawnej, by czyny błahe zostały odróżnione od poważnych, a każdy z nich został odpowiednio ukarany. Nie każdy bowiem czyn zasługuje na to, by jego sprawca ponosił konsekwencje karnoprawne swojego zachowania. Z tej przyczyny w komentowanym przepisie wprowadzono warunek, by stopień społecznej szkodliwości był większy niż znikomy. Ocena taka powinna uwzględniać każdorazowo okoliczności danego stanu faktycznego i ce-

<sup>4</sup> Por. V. Konarska-Wrzosek [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. I. Zgoliński, Warszawa 2021, s. 35.

<sup>5</sup> I KZP 29/08, LEX nr 477671.

<sup>6</sup> P 2/00, LEX nr 46370.

<sup>7</sup> VI KA 3/19, LEX nr 2643291.

chować się indywidualizacją. Na płaszczyźnie bowiem abstrakcyjnej realizacja znamion danego typu czynu zabronionego zawsze będzie się cechować stopniem społecznej szkodliwości wyższym niż znikomy, w przeciwnym bowiem przypadku przepis określający znamiona danego czynu zabronionego byłby w istocie przepisem pustym.

Wprowadzenie do ustawy określonego typu zabronionego oznacza, że z założenia zachowanie wyczerpujące jego znamiona jest zachowaniem społecznie szkodliwym w stopniu wyższym niż znikomy. Potrzeba ścigania danego czynu wynika właśnie z tego, że w ujęciu *in abstracto* cechuje się on określonym ładunkiem społecznej szkodliwości<sup>8</sup>. Pomimo tego konkretne okoliczności sprawy mogą prowadzić do wniosku, że w danym przypadku określone zachowanie nie jest karygodne i pomimo formalnego wyczerpania znamion czynu zabronionego nie powinno być kwalifikowane jako czyn zabroniony<sup>9</sup>. Dokonując tej oceny, należy stosować przepis art. 53 § 7 k.k.s., zgodnie z którym 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 sprawy, rodzaj naruszonej reguły ostrożności i stopień jej naruszenia (por. szerzej komentarz do art. 53 k.k.s.).

Warto zauważyć, że warunek odpowiedniego stopnia społecznej szkodliwości odnosi się zarówno do przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych. W kontekście wykroczeń skarbowych jest to uregulowanie odmienne od zawartego w Kodeksie wykroczeń, zgodnie z którym (art. 1 § 1 k.w.) odpowiedzialności za wykroczenie podlega ten, kto popełnia czyn społecznie szkodliwy. Tym samym odpowiedzialność z tytułu popełnienia wykroczenia, w przeciwieństwie do odpowiedzialności z tytułu popełnienia wykroczenia skarbowego, nie jest uzależniona od osiągnięcia określonego stopnia społecznej szkodliwości, ale wystarczający jest jakikolwiek jej stopień, nawet znikomy.

- 4. Czyn karalny (zabroniony pod groźbą kary przez ustawę) i karygodny (o stopniu społecznej szkodliwości wyższym niż znikomy) musi również być czynem zawinionym.** W przepisie art. 1 § 3 k.k.s. wyrażono więc zasadę, iż nie ma przestępstwa bez winy (*nullum crimen, nulla contravention sine culpa*). Sam więc fakt postępowania przez sprawcę w sposób sprzeczny z daną normą jest niewystarczający dla przypisania mu odpowiedzialności karnej. Jak zwrócono uwagę w doktrynie, wprowadzenie art. 1 § 3 k.k.s. powinno zmusić organ orzekający do zwrócenia większej uwagi niż dotychczas na tę istotną

<sup>8</sup> T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 32.

<sup>9</sup> W literaturze wskazuje się, że przez pryzmat społecznej szkodliwości powinny być oceniane ewentualne przejawy tzw. obywatelskiego nieposłuszeństwa – L. Wilk [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. L. Wilk, J. Zagrodnik, Warszawa 2021, s. 18; zob. także wywody związane ze stanem wyższej konieczności A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Społeczna szkodliwość czynu w prawie karnym skarbowym – uwagi praktyczne*, PP 2008/6, s. 35.



kwestię w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe<sup>10</sup>. Konieczność przypisania sprawcy winy prowadzi również do konkluzji, że sprawcą przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego może być jedynie osoba fizyczna, albowiem tylko w odniesieniu do osoby fizycznej można rozważać kwestię przypisania zawinienia (aczkolwiek trzeba zaznaczyć, że na zasadach przewidzianych w kodeksie odpowiedzialność posiłkową związaną z czynem zabronionym osoby fizycznej mogą ponosić inne podmioty, np. osoba prawna<sup>11</sup>). Przez pojęcie winy należy rozumieć ocenioną z punktu widzenia kryteriów społeczno-etycznych nieusprawiedliwioną wadliwość procesu decyzyjnego<sup>12</sup>.

5. **Okolicznością wyłączającą winę jest zbyt młody wiek sprawcy, określony w art. 5 § 1 k.k.s. na 17 lat.** Osoba, która nie osiągnęła tego wieku, uznawana jest za niezdatną do należytego uświadomienia sobie swojego postępowania i pokierowania nim, a tym samym za niezdatną do poniesienia odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.
6. **Winę wyłącza także pozostawianie sprawcy w usprawiedliwionym błędnym przekonaniu, że zachodzi okoliczność wyłączająca bezprawność (błąd co do kontratypu, art. 10 § 3 k.k.s.)<sup>13</sup>, jak również w usprawiedliwionej nieświadomości jego karalności (błąd co do karalności, art. 10 § 4 k.k.s.)<sup>14</sup>.** Jak wskazano w doktrynie, **wyłączenie winy jest także funkcją usprawiedliwionego błędu co do ustawowego znamienia tworzącego typ modyfikowany, zob. art. 10 § 2 k.k.s.**<sup>15</sup> Podnosi się, że funkcją błędu co do znamienia typu uprzywielejanego jest redukcja, umniejszenie winy<sup>16</sup>.
7. **Odpowiedzialność na podstawie Kodeksu karnego skarbowego trzeba również – z uwagi na brak możliwości przypisania winy – wykluczyć w przypadku osoby, która z powodu choroby psychicznej, upośledzenia umysłowego lub innego zakłócenia czynności psychicznych nie mogła w czasie czynu rozpoznać jego znaczenia lub pokierować swoim postępowaniem (art. 11 § 1 k.k.s.).** Jak wskazuje się w literaturze, zdolność do przypisania sprawcy winy wynika ze stopnia rozwoju psychofizycznego (dojrzałość) i z braku zakłócenia uniemożliwiającego rozpoznanie znaczenia czynu lub pokierowanie swoim postępowaniem<sup>17</sup>. Podkreśla się, że człowiek dojrzały ma z reguły

<sup>10</sup> K. Czichy, *Funkcja gwarancyjna prawa karnego skarbowego*, „Studia prawnicze KUL” 2016/2, s. 44; zob. również E. Puławska, *Pojęcie winy w Kodeksie karnym skarbowym a odpowiedzialność doradców podatkowych*, MoP 2002/3, s. 20 i n.

<sup>11</sup> Zob. wyrok NSA z 2.08.2005 r., I FSK 441/05, LEX nr 172972.

<sup>12</sup> Por. A. Zoll [w:] *Kodeks karny. Część ogólna*, t. I, cz. I, *Komentarz do art. 1–52*, red. W. Wróbel, A. Zoll, Warszawa 2016, s. 48.

<sup>13</sup> Por. wyrok SN z 24.01.2019 r., IV KK 322/18, LEX nr 2610265.

<sup>14</sup> Por. wyrok SN z 18.05.2018 r., III KK 426/17, LEX nr 2556098.

<sup>15</sup> G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 274.

<sup>16</sup> L. Wilk [w:] *Kodeks karny skarbowy...*, red. L. Wilk, J. Zagrodnik, 2021, s. 69.

<sup>17</sup> A. Zoll [w:] *Kodeks karny...*, t. I, cz. I, red. W. Wróbel, A. Zoll, 2016, s. 632.

przewidziane dla nieletnich, jeżeli okoliczności sprawy oraz stopień rozwoju sprawy, jego właściwości i warunki osobiste za tym przemawiają.

3. Kodeks wprowadza także kategorię młodocianego, tj. osoby, która w czasie popełnienia czynu zabronionego nie ukończyła 21 lat i w czasie orzekania w pierwszej instancji 24 lat (por. art. 53 § 19 k.k.s.). Zgodnie z art. 12 § 3 k.k.s. wymierzając karę, środek karny lub inny środek młodocianemu albo nieletniemu, sąd kieruje się przede wszystkim tym, aby sprawcę wychować. Ponadto, zgodnie z art. 20 § 2 k.k.s. w zw. z art. 61 § 1 k.k., sąd może wobec młodocianego zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary.
4. Jak wskazał Sąd Najwyższy w wyroku z 29.09.2009 r.<sup>54</sup>, w przypadku czynu ciągłego, gdy sprawca część zachowań składających się na czyn ciągły zrealizował przed ukończeniem 17 lat, to ponosi odpowiedzialność karną tylko za te zachowania, których dopuścił się po osiągnięciu tego wieku. Z poglądem tym należy się zgodzić, albowiem nie sposób rozciągać odpowiedzialności mającej swe źródło w pewnej fikcji prawnej, jaką tworzy czyn ciągły, na zachowania sprawcy podjęte w czasie, gdy z uwagi na wiek (a więc brak możliwości właściwego pokierowania swoim postępowaniem, właściwego rozpoznania norm) nie można mu przypisać odpowiedzialności za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe.

#### Art. 6. [Jedność czynu]

**§ 1. Ten sam czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo skarbowe albo tylko jedno wykroczenie skarbowe.**

**§ 2. Dwa lub więcej zachowań, podjętych w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru lub z wykorzystaniem takiej samej sposobności, uważa się za jeden czyn zabroniony; w zakresie czynów zabronionych polegających na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej za krótki odstęp czasu uważa się okres do 6 miesięcy.**

1. Komentowany przepis wyraża w § 1 zasadę, że ten sam czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo skarbowe albo tylko jedno wykroczenie skarbowe (zob. w kontekście zbiegu idealnego czynów zabronionych komentarz do art. 8 k.k.s.). Z kolei w § 2 uregulowano tzw. czyn ciągły różniący się w swojej konstrukcji od czynu ciągłego w rozumieniu art. 12 k.k.
2. **Przez pojęcie „czyn” należy rozumieć zachowanie człowieka, które przybiera postać działania albo zaniechania.** Podkreśla się, że o jedności czynu czy też wielości czynów nie decyduje ani liczba wywołanych skutków, ani liczba naruszonych norm prawnych,

<sup>54</sup> III KK 105/09, LEX nr 529596.

lecz jedynie liczba wyodrębnionych zachowań, a także różnice w motywacji sprawcy w odniesieniu do poszczególnych działań czy zaniechań<sup>55</sup>.

3. **Czyn ciągły** jest szczególną postacią czynu. Prowadzi on do przyjęcia popełnienia przez sprawcę jednego czynu pomimo fizycznej wielości zachowań (fikcja prawna). Istota czynu ciągłego polega na karnoprawnym wartościowaniu nie poszczególnych zachowań, lecz ich sumy<sup>56</sup>.
4. **Czyn ciągły charakteryzuje się podjęciem przez sprawcę więcej niż jednego zachowania.** Zachowania te mogą być pojedynczo prawnie irrelewantne, a łącznie – realizować znamiona jakiegoś typu czynu zabronionego<sup>57</sup>. Mogą one również, gdyby oceniać je indywidualnie, stanowić wykroczenia skarbowe, łącznie jednak – prowadzić do popełnienia przestępstwa skarbowego w czynie ciągłym.
5. **Zachowania sprawcy muszą być podjęte w krótkich odstępach czasu.** Chodzi tu o odstęp między poszczególnymi zachowaniami sprawcy, nie zaś pierwszym i ostatnim zachowaniem składającym się na czyn ciągły. W judykaturze prezentowane są różne poglądy co do tego, jakie okresy spełniają warunek krótkich odstępów czasu. W postanowieniu SN z 9.03.2006 r.<sup>58</sup> wskazano, że nawet kilkumiesięczne przedziały czasowe pomiędzy kolejnymi zachowaniami sprawcy czynu ciągłego mogą być w określonych okolicznościach traktowane jako „krótkie odstępy czasu”<sup>59</sup>. W postanowieniu SN z 18.09.2003 r.<sup>60</sup> stwierdzono z kolei, że wymóg popełnienia zachowań w wyniku z góry powziętego zamiaru oraz jednoczynowa koncepcja przestępstwa ciągłego wskazują na to, iż „krótkie odstępy czasu” to przedział obejmujący najwyżej kilkanaście dni. Natomiast w postanowieniu z 27.02.2002 r.<sup>61</sup> **Sąd Najwyższy wywiódł, że związek istniejący między zachowaniami może być różny. Raz będzie bardzo ścisły, a raz odległy. Stwierdził, że im bardziej ścisły będzie związek między poszczególnymi zdarzeniami, tym dłuższy może być czas przedzielający kolejno po sobie następujące zachowania. I odwrotnie, im związek ów będzie luźniejszy, tym okres dzielący dane zachowania powinien być krótszy. Sąd Najwyższy wskazał również, że w sytuacji, gdy poszczególne zachowania łączy szczególnie silna więź, przyjęcia czynu ciągłego nie wyklucza nawet przekraczająca kilka miesięcy przerwa między kolejnymi zachowaniami. Ten ostatni pogląd należy uznać za przekonujący.** Jednocześnie zasadnie podniesiono w doktrynie<sup>62</sup>, że konieczne jest uwzględnienie szczególnego uregulowania zawartego

<sup>55</sup> T. Grzegorzczuk, *Kodeks karny skarbowy...*, 2009, s. 54; zob. również G. Skowronek, *Kodeks karny skarbowy...*, 2020, s. 24.

<sup>56</sup> F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, t. II, Art. 54–191 k.k.s., Kraków 2006, s. 159.

<sup>57</sup> W. Wróbel, A. Zoll [w:] *Polskie prawo karne...*, s. 290.

<sup>58</sup> V KK 271/05, LEX nr 181326.

<sup>59</sup> Zob. również wyrok SN z 8.01.2014 r., IV KK 255/13, LEX nr 1428992.

<sup>60</sup> III KK 159/02, LEX nr 81203.

<sup>61</sup> II KKN 410/00, LEX nr 567768.

<sup>62</sup> P. Kardas [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 96–97.

w art. 6 § 2 zdanie drugie k.k.s. Zgodnie z jego treścią **w zakresie czynów zabronionych polegających na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publiczno-prawnej za krótki odstęp czasu uważa się okres do 6 miesięcy**. Wskazano w tym kontekście, że z uwagi na tę część komentowanego przepisu konieczna jest węższa wykładnia warunku opisanego jako zachowanie „w krótkich odstępach czasu” w odniesieniu do pozostałych deliktów skarbowych, a więc taka, w której uzasadniający przyjęcie czynu ciągłego odstęp pomiędzy poszczególnymi zachowaniami będzie krótszy niż wskazane wyjątkowo w art. 6 § 2 k.k.s. 6 miesięcy<sup>63</sup>.

6. Zachowania sprawcy podejmowane w krótkich odstępach czasu muszą być rezultatem wykonania **tego samego zamiaru** lub nastąpić **z wykorzystaniem takiej samej sposobności**.
7. W przeciwieństwie więc do art. 12 § 1 k.k. **w przypadku czynu ciągłego, w rozumieniu art. 6 § 2 k.k.s., zachowaniom sprawcy nie musi towarzyszyć z góry powzięty zamiar**. Należy uznać, że poszczególne zachowania sprawcy mogą być podejmowane w zamiarze odnawiającym się każdorazowo, pojawiającym się sukcesywnie, o ile jest to taki sam zamiar<sup>64</sup>. Podnosi się, że podjęcie zachowań w wykonaniu tego samego zamiaru oznacza, że każde zachowanie ma miejsce w wykonaniu zamiaru identycznego, w wykonaniu którego są podejmowane wszystkie pozostałe<sup>65</sup>.
8. Czyn ciągły może mieć również miejsce wówczas, gdy poszczególne zachowania sprawcy będą następowały z wykorzystaniem takiej samej (nie tej samej) sposobności. **Przez pojęcie takiej samej sposobności należy rozumieć użycie takiej samej sprzyjającej okoliczności dla osiągnięcia jakiegoś celu, zysku**<sup>66</sup>. Powinny to być okoliczności towarzyszące realizacji znamion, jakkolwiek w tych znamionach niewystępujące<sup>67</sup>. Wskazano, że wykorzystanie tej samej sposobności oznacza w perspektywie deliktów skarbowych sytuację określającą np. warunki powstania i wypełnienia okresowych zobowiązań finansowych<sup>68</sup>.
9. Brak wymogu istnienia po stronie sprawcy z góry powziętego zamiaru i możliwość porzucenia na spełnieniu przez niego warunku wykorzystania takiej samej sposobności

<sup>63</sup> P. Kardas [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 97; T. Grzegorzczak, *Czyn ciągły i ciąg przestępstw w znowelizowanym Kodeksie karnym skarbowym*, „Palestra” 2006/3–4, s. 11.

<sup>64</sup> P. Kardas [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 88.

<sup>65</sup> J. Kluzka, L. Juszczyk, *Problematyka tożsamości i wielości czynów w odniesieniu do przestępstwa nielegalnego urządzania gier hazardowych na automatach*, Prok. i Pr. 2019/10, s. 89.

<sup>66</sup> Zob. M. Zacharski, *Czy konstrukcja czynu ciągłego w Kodeksie karnym skarbowym obejmuje zachowania nieumyślne?*, „Palestra” 2017/7–8, s. 21, który wskazuje, że powinna to być okoliczność identyczna.

<sup>67</sup> J. Giezek, P. Kardas, *Nowe uregulowania ciągłości popełnienia przestępstwa i wykroczenia (art. 12 § 2 kodeksu karnego i art. 10a kodeksu wykroczeń)*, „Palestra” 2019/1–2, s. 50.

<sup>68</sup> P. Kardas [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, 2017, s. 91.

Komentarz omawia przepisy Kodeksu karnego skarbowego ze szczególnym uwzględnieniem praktycznych aspektów związanych z ich wykładnią i stosowaniem. Zawarto w nim najnowsze orzecznictwo zarówno sądów powszechnych, jak i administracyjnych oraz wskazano sporne kwestie w stosowaniu przepisów tej ustawy.

Zwrócono przede wszystkim uwagę na związki prawa karnego skarbowego z prawem podatkowym materialnym i proceduralnym, co ułatwia zrozumienie poszczególnych instytucji kodeksowych oraz ich znaczenia dla praktyki. Przedstawiono również relacje pomiędzy prawem karnym skarbowym a prawem karnym powszechnym.

Publikacja prezentuje ponadto znaczenie prawa karnego skarbowego z punktu widzenia wykonywania obowiązków publicznoprawnych, w tym w szczególności podatkowych. Będzie zatem stanowić wsparcie w zabezpieczeniu przed odpowiedzialnością karnoskarbową związaną ze stosowaniem przepisów z zakresu zobowiązań publicznoprawnych, zwłaszcza podatkowych.

Książka przeznaczona jest dla praktyków stosujących prawo karne skarbowe w swej codziennej pracy zawodowej – sędziów, prokuratorów, adwokatów, radców prawnych, pracowników administracji skarbowej, a także doradców podatkowych, ekonomistów i księgowych. Będzie cennym źródłem wiedzy dla przedsiębiorców, kontrolerów finansowych, dyrektorów finansowych i głównych księgowych, jak również członków zarządów spółek. Zainteresuje też pracowników naukowych i dydaktycznych, a także studentów prawa, administracji, zarządzania i finansów.

**Jacek Błachut** – doktor nauk prawnych ze specjalnością prawo karne; partner w Kancelarii SPCG; adwokat z wieloletnim doświadczeniem w postępowaniach karnych i karnych skarbowych; specjalizuje się w prawie karnym gospodarczym, problematyce przestępstw przeciwko wiarygodności dokumentów i tzw. *white collar crime*; laureat trzeciego miejsca w konkursie „Rising Stars Prawnicy – liderzy jutra 2015”; autor publikacji naukowych z zakresu prawa karnego.

**Grzegorz Keler** – doktor nauk prawnych; adwokat, senior manager w Thedy & Partners; posiada kilkunastoletnie doświadczenie w doradztwie podatkowym; zajmuje się m.in. podatkowymi aspektami transakcji M&A i nieruchomościowych, reorganizacją struktur kapitałowych, a także występuje w kontrolach i postępowaniach podatkowych oraz postępowaniach przed sądami administracyjnymi; obrońca w sprawach karnych skarbowych i karnych gospodarczych; adiunkt na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego; laureat konkursu „Rising Stars Prawnicy – liderzy jutra 2021”; autor wielu publikacji naukowych.

**Agnieszka Soja** – partner-wspólnik w Kancelarii SPCG; adwokat z wieloletnim doświadczeniem w postępowaniach podatkowych, sądownoadministracyjnych z zakresu prawa podatkowego, postępowaniach karnych i karnych skarbowych; specjalizuje się w prawie podatkowym oraz prawie karnym gospodarczym i karnym skarbowym, a także w prawie spółek handlowych, w szczególności w sprawach dotyczących szeroko rozumianych działań reorganizacyjnych w zakresie funkcjonowania spółek prawa handlowego, w tym w zakresie transakcji M&A.



9788383583266 W01P01

ISBN 978-83-8358-326-6



9 788383 583266

**ZAMÓWIENIA:**

INFOLINIA: +48 801 044 545

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL

CENA 349 ZŁ (W TYM 5% VAT)