

KODEKS KARNY SKARBOWY

Komentarz

Piotr Kardas, Grzegorz Łabuda, Tomasz Razowski

KOMENTARZE

3. WYDANIE

KODEKS KARNY SKARBOWY

Komentarz

Piotr Kardas, Grzegorz Łabuda, Tomasz Razowski

KOMENTARZE

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

3. WYDANIE

Stan prawny na 1 kwietnia 2017 r.

z uwzględnieniem zmian wynikających z ustawy z 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. poz. 648), które wejdą w życie 30 kwietnia 2017 r. i 1 maja 2017 r.

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zajęc

Opracowanie redakcyjne

Ewa Adamska

Łamanie

Violet Design Wioletta Kowalska

Poszczególne artykuły komentarza napisali:

Piotr Kardas: art. 6–9; art. 37 tezy 18–53; art. 56; art. 76

Grzegorz Łabuda: art. 1–5; art. 10–16b; art. 19–23; art. 26–36; art. 37 tezy 1–17, 54–77;
art. 38–52; art. 53 § 1–36; art. 54–55; art. 56a–75c; art. 76a–112

Tomasz Razowski: art. 17–18; art. 24–25; art. 53 § 37–41; art. 113–191

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przystępujących 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.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska SA, 2017

ISBN: 978-83-8092-899-2

3. wydanie

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	7
Wprowadzenie	13
Wprowadzenie do drugiego wydania	15
Wprowadzenie do trzeciego wydania	17
Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy	19
Tytuł I. Przepisy ogólne	21
Dział I. Część ogólna	21
Rozdział 1. Przepisy wstępne	21
Rozdział 2. Zaniechanie ukarania sprawcy	296
Rozdział 3. Przepisy o karach	357
Rozdział 4. Wykroczenia skarbowe	556
Rozdział 5. Objasnienie wyrazow ustawowych	566
Dział II. Część szczególna	613
Rozdział 6. Przepisy o przestępstwach skarbowych i wykroczeniach skarbowych przeciwko obowiązkowi podatkowemu i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji	613
Rozdział 7. Przepisy o przestępstwach skarbowych i wykroczeniach skarbowych przeciwko obowiązkowi celnemu oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami	917
Rozdział 8. Przepisy o przestępstwach skarbowych i wykroczeniach skarbowych przeciwko obrotowi dewizowemu	960
Rozdział 9. Przepisy o przestępstwach skarbowych i wykroczeniach skarbowych przeciwko organizacji gier hazardowych	1003
Rozdział 10. (uchylony)	1046

Tytuł II. Postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe	
i wykroczenia skarbowe	1047
Dział I. Przepisy wstępne	1047
Rozdział 11. Przepisy ogólne	1047
Rozdział 12. Strony i ich procesowi przedstawiciele	1094
Rozdział 13. Zatrzymanie rzeczy. Zabezpieczenie majątkowe	1174
Rozdział 14. Właściwość organów postępowania przygotowawczego	1189
Dział II. Pociągnięcie do odpowiedzialności	
za zgodą sprawcy	1208
Rozdział 15. Postępowanie mandatowe	1208
Rozdział 16. Zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	1234
Oddział 1. Przebieg negocjacji	1234
Oddział 2. Zezwolenie	1279
Dział III. Postępowanie przygotowawcze	1293
Dział IV. Postępowanie przed sądem	1351
Rozdział 17. Postępowanie przed sądem pierwszej instancji ...	1351
Rozdział 18. Postępowanie odwoławcze i nadzwyczajne środki zaskarżenia	1384
Dział V. Postępowanie nakazowe	1396
Dział VI. Postępowanie w stosunku do nieobecnych	1399
Rozdział 19. Przesłanki	1399
Rozdział 20. Przebieg postępowania	1405
Tytuł III. Postępowanie wykonawcze w sprawach	
o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	1417
Dział I. Część ogólna	1417
Rozdział 21. Zakres obowiązywania	1417
Rozdział 22. Postępowanie	1419
Dział II. Część szczególna	1424
Rozdział 23. Wykonywanie kar	1424
Rozdział 24. Wykonywanie środków karnych	1431
Bibliografia	1435
Skorowidz rzeczowy	1471

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- dyrektywa notyfikacyjna – dyrektywa (UE) 2015/1535 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 9 września 2015 r. ustanawiająca procedurę udzielania informacji w dziedzinie przepisów technicznych oraz zasad dotyczących usług społeczeństwa informacyjnego (Dz. Urz. UE L 241 z 17.09.2015, s. 1); poprzednio dyrektywa 98/34/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 22 czerwca 1998 r. ustanawiająca procedurę udzielania informacji w zakresie norm i przepisów technicznych (Dz. Urz. WE L 204 z 21.07.1998, s. 37; Dz. Urz. Polskie wydanie specjalne: rozdz. 13, t. 20, s. 337)
- EKPC – Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r. (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 z późn. zm.)
- k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 459 z późn. zm.)
- k.k., k.k. z 1997 r. – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1137 z późn. zm.)
- k.k. z 1932 r. – rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 11 lipca 1932 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 60, poz. 571 z późn. zm.)
- k.k. z 1969 r. – ustawa z dnia 19 kwietnia 1969 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 13, poz. 94 z późn. zm.)

- k.k.s. – ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 2137 z późn. zm.)
- k.k.w. – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny wykonawczy (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 665 z późn. zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- k.p.k. – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1749 z późn. zm.)
- k.p.k. z 1969 r. – ustawa z dnia 19 kwietnia 1969 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 13, poz. 96 z późn. zm.)
- k.p.w. – ustawa z dnia 24 sierpnia 2001 r. – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1713 z późn. zm.)
- k.s.h. – ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1578 z późn. zm.)
- k.w. – ustawa z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 1094 z późn. zm.)
- nowela lipcowa,
ustawa z dnia
28 lipca 2005 r. – ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 178, poz. 1479)
- nowela styczniowa – ustawa z dnia 10 stycznia 2003 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego, ustawy – Przepisy wprowadzające Kodeks postępowania karnego, ustawy o świadku koronnym oraz ustawy o ochronie informacji niejawnych (Dz. U. Nr 17, poz. 155 z późn. zm.)
- nowela (ustawa)
lutowa, – ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 396)
- nowelizacja lutowa
- nowela (ustawa)
marcowa – ustawa z dnia 11 marca 2016 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 437)
- nowela (ustawa)
wrześniowa, nowe-
lizacja wrześniowa – ustawa z dnia 27 września 2013 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1247 z późn. zm.)

ordynacja podatkowa	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm.)
prawo bankowe	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1988 z późn. zm.)
prawo dewizowe	– ustawa z dnia 27 lipca 2002 r. – Prawo dewizowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 679)
p.u.s.p.	– ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 2062 z późn. zm.)
rozporządzenie w sprawie zamknięć urzędowych	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 listopada 2009 r. w sprawie zamknięć urzędowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 1940)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 202 z 07.06.2016, s. 47, ze sprost.)
u.k.s. z 1971 r.	– ustawa karna skarbową z dnia 26 października 1971 r. (tekst jedn.: Dz. U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 z późn. zm.)
u.l.n.d.	– ustawa z dnia 18 października 2006 r. o likwidacji niepodjętych depozytów (Dz. U. Nr 208, poz. 1537 z późn. zm.)
u.o.p.z.	– ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1541)
ustawa KAS	– ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1947 z późn. zm.)
ustawa NIP	– ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 476 z późn. zm.)
ustawa o grach hazardowych	– ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 471 z późn. zm.)
ustawa o grach i zakładach wzajemnych	– ustawa z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2004 r. Nr 4, poz. 27 z późn. zm., uchylona z dniem 1 stycznia 2010 r.)
ustawa o podatku akcyzowym	– ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 43 z późn. zm.)

- ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 z późn. zm.)
- ustawa o podatku od towarów i usług – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 710 z późn. zm.)
- ustawa o podatku od wydobycia niektórych kopalin – ustawa z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1581 z późn. zm.)
- ustawa o pomocy państwa w nabyciu pierwszego mieszkania przez młodych ludzi (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 1865 z późn. zm.)
- ustawa o rachunkowości – ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1047 z późn. zm.)
- ustawa o usługach płatniczych – ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1572 z późn. zm.)
- ustawa o wymianie informacji – ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. poz. 648)
- UKC – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L 269 z 10.10.2013, s. 1, z późn. zm.)
- WKC – Wspólnotowy Kodeks Celny, rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. WE L 302 z 19.10.1992, s. 1, z późn. zm.); zastąpione przez UKC

Periodyki

- Annales UMCS – Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska
- Apel. Gd. – Apelacja Gdańska
- Apel. W-wa – Apelacja – Sąd Apelacyjny w Warszawie
- AUW – Acta Universitatis Wratislaviensis
- Biul. SAKa – Biuletyn Sądu Apelacyjnego w Katowicach
- Biul. Orz. SA w Katowicach – Biuletyn Orzecznictwa Sądu Apelacyjnego w Katowicach

Biul. SN	– Biuletyn Sądu Najwyższego
BPK	– Biuletyn Prawa Karnego Sądu Najwyższego
CzPKiNP	– Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych
Dz. U.	– Dziennik Ustaw
Dz. Urz. UE	– Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
Dz. Urz. WE	– Dziennik Urzędowy Wspólnot Europejskich
GS	– Gazeta Sądowa
GSiP	– Gazeta Sądowa i Penitencjarna
GSP	– Gdańskie Studia Prawnicze
KSAG	– Kwartalnik Sądowy Apelacji Gdańskiej
KZS	– Krakowskie Zeszyty Sądowe. Orzeczenia Sądu Apelacyjnego w Krakowie w sprawach karnych
Mon. Pod.	– Monitor Podatkowy
Mon. Praw.	– Monitor Prawniczy
NP	– Nowe Prawo
OSA	– Orzecznictwo Sądów Apelacyjnych
OSAB	– Orzecznictwo Sądów Apelacji Białostockiej
OSNCP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
OSNKW	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karne i Wojskowa
OSNPK	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Prokuratura Krajowa
OSNPG	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego, Wydawnictwo Prokuratury Generalnej
OSNwSK	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego w Sprawach Karnych
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OSPIKA	– Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; Zbiór Urzędowy, Seria A
Pal.	– Palestra
PiP	– Państwo i Prawo
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PP	– Przegląd Podatkowy
PPH	– Przegląd Prawa Handlowego

PPiA	– Przegląd Prawa i Administracji
PPK	– Przegląd Prawa Karnego
Prob. PK	– Problemy Prawa Karnego
Prob. Praw.	– Problemy Praworządności
Prok. i Pr.	– Prokuratura i Prawo
Prok. i Pr.-wkł.	– Prokuratura i Prawo – wkładka
PS	– Przegląd Sądowy
PUG	– Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
Rad. Pr.	– Radca Prawny
RPEiS	– Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
SP	– Studia Prawnicze
SPE	– Studia Prawno-Ekonomiczne
Wok.	– Wokanda
WPP	– Wojskowy Przegląd Prawniczy
Zb. O.	– Zbiór Orzecznictwa
ZNUJ	– Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego
ZNUŁ	– Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego

Inne

ETS	– Europejski Trybunał Sprawiedliwości; obecnie TSUE
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
SA	– Sąd Apelacyjny
SN	– Sąd Najwyższy
SO	– sąd okręgowy
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TS	– Trybunał Stanu
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej; poprzednio ETS
UE	– Unia Europejska

* * *

Używany w tekście termin „kodeks” dotyczy ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 2137 z późn. zm.).

WPROWADZENIE

Zdając sobie sprawę z tego, że opatrywanie publikacji o charakterze komentatorskim słowem wstępnym należy do rzadkości, postanowiliśmy skreślić kilka zdań poświęconych idei niniejszego opracowania.

Prawo karne skarbowe należy do tych dyscyplin, które wciąż jeszcze nie doczekały się należnej im uwagi uczonych, choć uczciwie trzeba od razu dodać, że od czasu kodyfikacji tej dziedziny prawa karnego można dostrzec stałą tendencję wzrastającego nią zainteresowania ze strony dogmatyki. Jakkolwiek jest ono tradycyjnie postrzegane jako dziedzina przynależna do nauk penalnych, niemniej dotyka szeroko pojętego prawa finansowego (podatkowego, celnego, dewizowego i hazardowego). W soczewce odpowiedzialności karnoskarbowej skupiają się różnorakie inne reżimy odpowiedzialności, oparte na zupełnie odmiennych zasadach wyznaczonych przez standardy współczesnego prawa administracyjnego. Nie może więc dziwić fakt, że prawo karne skarbowe – zmuszając interpretatora do zapoznania się z unormowaniami prawa finansowego – nie cieszy się szczególnym zainteresowaniem doktryny. Orzecznictwo także poświęca mu stosunkowo mało miejsca. Z drugiej jednak strony ta swoistość prawa karnego skarbowego, wyrażająca się w jego głębokim finansowoprawnym zanurzeniu, czyni z tej dziedziny niezmiernie interesujące pole dogmatycznej i teoretycznoprawnej eksploracji. Jego wyjątkowość powoduje wszakże, że niełatwo sprostać wymogom nie tylko pełnego, ale nade wszystko trafnego opisu regulacji kodeksowych. Uprzedzając więc w pewnym sensie słuszną krytykę, pozwolimy sobie już w tym miejscu zaznaczyć, że jesteśmy w większości świadomi niedociągnięć, które uważny Czytelnik z pewnością zechce dostrzec, zaś nauka i judykatura – najpewniej skorygować. Poniekąd wynika to z założenia, które sobie postawiliśmy, podejmując

się skomentowania kodeksu karnego skarbowego. Chodziło nam bowiem o stworzenie publikacji zakresowo możliwie kompletnej, a jednocześnie nieuchylającej się od stawiania problemów i podejmującej próby ich rozwikłania. Na ile ten cel udało się osiągnąć, ocenią odbiorcy, zwłaszcza zaś przedstawiciele praktyki wymiaru sprawiedliwości, do których niniejszy komentarz kierujemy w pierwszym rzędzie. Od razu pragniemy przy tym wskazać, że wszelkie uwagi krytyczne przyjmiemy z pokorą, starając się je wykorzystać przy ewentualnych kolejnych wydaniach komentarza.

WPROWADZENIE DO DRUGIEGO WYDANIA

Oddając do rąk Czytelnika drugie wydanie komentarza, pragniemy w pierwszej kolejności wskazać, że w procesie jego konstrukcji nie uległ zmianie zasadniczy cel, który przed sobą postawiliśmy. Chodzi mianowicie o przygotowanie publikacji starającej się – rzecz jasna w miarę możliwości – rozwiązywać realne problemy, z jakimi praktyka wymiaru sprawiedliwości boryka się lub może się borykać w procesie stosowania przepisów prawa karnego skarbowego. Dla osiągnięcia tego rezultatu uwzględniliśmy zmiany kodeksu karnego skarbowego oraz kompletny dorobek orzecznictwa i piśmiennictwa poświęconego odnośnej problematyce, aż do dnia 1 kwietnia 2012 r. Uzupełniliśmy także argumentację niemałej liczby tez publikacji, wprowadzając do jej zakresu nowe, nieuwzględnione w pierwszym wydaniu komentarza. Wynikają one zwłaszcza z naszej obserwacji funkcjonowania praktyki. W konsekwencji żywimy nadzieję, że zmniejszy to ilość krytycznych uwag dotyczących zaproponowanych przez nas interpretacji przepisów prawa karnego skarbowego. Zarazem cały czas akcentujemy wolę szczegółowej analizy wszystkich wątpliwości dotyczących poprawności stawianych przez nas tez.

WPROWADZENIE DO TRZECIEGO WYDANIA

Podjęcie próby przygotowania kolejnego, trzeciego, wydania komentarza do kodeksu karnego skarbowego stało się nieuchronne w następstwie wejścia w życie w dniu 1 lipca 2015 r. dwóch ustaw – bezpośrednio nowelizujących ten kodeks lub mających pośredni wpływ na jego treść. Chodzi o ustawę z dnia 27 września 2013 r. oraz o ustawę z dnia 20 lutego 2015 r., gruntownie przemodelowujące dotychczas funkcjonujące reguły procesowe oraz bardzo istotnie wkraczające w sferę części penalnej prawa karnego, tj. w obszar kar, środków karnych, środków kompensacyjnych, środków probacyjnych i środków zabezpieczających. Zarazem niedługo po ich wejściu w życie uchwalono ustawę z dnia 11 marca 2016 r., która w istotnym zakresie odwróciła kierunek przywołanych zmian. W takiej sytuacji zadanie, które przed nami stało, urosło do niespotykanego dotychczas stopnia trudności. Najpierw konieczne stało się bowiem zmierzenie się z uregulowaniami, które dotychczas nie występowały w porządku prawnym. W konsekwencji, podejmując starania jak najbardziej pogłębione (w sposób przydatny praktyce) oglądu tych regulacji, byliśmy zmuszeni oprzeć się przede wszystkim na własnych doświadczeniach i próbie ich powiązania z nowymi przepisami. Potem instytucje te, rzecz jasna w takim zakresie, w jakim zostały utrzymane w porządku prawnym, trzeba było skonfrontować z kolejnymi zmianami, które nierzadko nadawały przepisom inną od pierwotnie zamierzonej postać. Ocenie Czytelników pozostawiamy odpowiedź na pytanie, w jakim stopniu udało się nam sprostać zadaniu nadania komentarzowi cech, które w sposób rzeczywisty będą predestynowały go do tego miana. Po cichu liczymy przy tym na to, że ta ocena będzie dla nas choć w niewielkim stopniu przychylna.

USTAWA

z dnia 10 września 1999 r.

Kodeks karny skarbowy

(tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 2137;
zm.: Dz. U. z 2016 r. poz. 2138; z 2017 r. poz. 88, poz. 528, poz. 648)

TYTUŁ I

Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe

DZIAŁ I

Część ogólna

Rozdział 1

Przepisy wstępne

Art. 1. § 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, szczególny obowiązek zapobieżenia skutkowi.

1. Komentowany artykuł statuuje zasadnicze, dla współczesnego prawa karnego, zasady normujące odpowiedzialność karnoskarbową. Paragraf 1 wprowadza zasadę *nullum crimen (nulla contraventio) sine lege poenali* oraz *nullum crimen (nulla contraventio) sine periculo sociali*, z kolei § 3 – zasadę *nullum crimen (nulla contraventio) sine culpa*. Z pierwszych trzech paragrafów można odczytać w ogólnym zarysie przesłanki odpowiedzialności karnoskarbowej – czyn, społeczną szkodliwość w stopniu wyższym niż znikomy, bezprawność, winę oraz zagrożenie karą. Ostatni przepis, § 4, wprowadza szczególną regułę dotyczącą deliktów karnoskarbowych skutkowych z zaniechania, ustalając w ich wypadku, że dla przyjęcia odpowiedzialności konieczne jest, aby na sprawcy ciążył obowiązek zapobiegnięcia skutkowi stanowiącemu znamię typu czynu zabronionego. W porównaniu z regulacją art. 42 ust. 1 Konstytucji RP oraz art. 1 § 1 k.k. przepis § 1 wymaga, aby dla odpowiedzialności karnoskarbowej czyn zabroniony cechował się elementem materialnym – społeczną szkodliwością mianowicie. Z zestawienia § 1 i 2 wynika, że dla bytu przestępstwa skarbowego oraz wykroczenia skarbowego konieczne jest istnienie *in concreto* stopnia społecznej szkodliwości większego od znikomego.
2. Zasada *nullum crimen (nulla contraventio) sine lege scripta*, jako szczególna reguła wyprowadzana z art. 1 § 1, oznacza, że **tylko akt prawny rangi ustawy może być źródłem określenia przestępstwa i wykroczenia skarbowego**. W obszarze prawa karnego skarbowego zasada ta nabiera szczególnego znaczenia ze względu na znaczną ilość przepisów rangi podustawowej wypełniających blankietowe typizacje przestępstw i wykroczeń skarbowych. Przyjmuje się bowiem, że w tego rodzaju konstrukcjach określenie typu czynu zabronionego następuje nie tylko w przepisie go statuującym, ale również w przepisach koniecznych do odczytania treści znamion ustawowych. W zasadzie można powiedzieć, że wszystkie typy czynów zabronionych w kodeksie oparte są na blankietach, jako że zasadniczą funkcją przepisów kodeksu jest ochrona mienia (Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Unii Europejskiej), przepisy wypełniające blankiet przynależą do kategorii przepisów prawa administracyjnego (podatkowego, celnego, dewizowego, hazardowego), których wykładnia przybiera charakter restryktywny. Wyrazem tej tendencji jest wyraźne konstytucyjne ograniczenie w sferze podatkowej oraz celnej w obszarze stanowienia przepisów tych gałęzi prawa. Zgodnie bowiem z art. 217 Konstytucji RP zastrzeżone dla ustawy jest nakładanie podatków (innych

danin publicznych), określanie podmiotów i przedmiotów opodatkowania, stawek podatkowych oraz reguł przyznawania ulg i umorzeń, jak również kategorii podmiotów zwolnionych od podatków (analogiczne zastrzeżenie czyni Konstytucja RP w art. 22 w zakresie ograniczeń prowadzenia działalności gospodarczej, co posiada znaczenie np. przy deliktach hazardowych). Spoglądając poprzez pryzmat tego wzorca konstytucyjnego na zagadnienie wymogu ustawowego określenia znamion przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego, należy wyrazić zapatrywanie, że **wszędzie tam, gdzie realizacja znamion związana jest z naruszeniem przepisów rangi podustawowej, które uchybiają konstytucyjnym wymogom stanowienia prawa administracyjnego, nie wchodzi w grę odpowiedzialność karno-skarbowa**. Ten punkt widzenia dopuszcza wypełnianie blankietowego opisu typu czynu zabronionego obowiązkami wynikającymi z przepisów rangi podustawowej w dwóch sytuacjach: po pierwsze tam, gdzie obowiązek nie dotyczy materii zastrzeżonej przepisami konstytucyjnymi dla ustaw, oraz po drugie tam, gdzie obowiązek wynikający z aktu normatywnego – mianowicie rozporządzenia – opiera się na delegacji ustawowej wedle kryteriów wskazanych w art. 92 ust. 1 Konstytucji RP (kryterium szczegółowości delegacji oraz wskazania celu wykonania ustawy).

3. Osobnym zagadnieniem, które w szczególnie intensywny sposób dało o sobie znać w ostatnich latach w prawie karnym skarbowym, jest kwestia możliwości stosowania takich przepisów prawa obowiązującego, które mają status przepisów technicznych, a nie zostały poddane procedurze notyfikacji w Komisji Europejskiej zgodnie z regulacjami dyrektywy 2015/1535 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 9 września 2015 r. ustanawiającej procedurę udzielania informacji w dziedzinie przepisów technicznych oraz zasad dotyczących usług społeczeństwa informacyjnego (Dz. U. UE L 241 z 17.9.2015, s. 1; wcześniej obowiązywała dyrektywa 98/34/WE z dnia 22 czerwca 1998 r.). Zgodnie z wykładnią przepisów tej dyrektywy przeprowadzoną przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wielu orzeczeniach zaniechanie notyfikacji przepisów technicznych skutkuje niemożnością ich stosowania przez sądy i organy (por. np. wyrok w sprawie C-194/94 *CIA Security International SA*). Niemożność stosowania przepisów technicznych i jej znaczenie dla przypisania realizacji znamion typu czynu zabronionego zostały poddane analizie w uchwale SN z dnia 19 stycznia 2017 r., I KZP 17/16, OSNKW 2017, nr 2, poz. 7, zgodnie z której tezą tego rodzaju sytuacja posiada kwalifikację kolizji norm prawa krajowego i norm

Piotr Kardas – profesor doktor habilitowany nauk prawnych; kierownik Zakładu Prawa Karnego Porównawczego Uniwersytetu Jagiellońskiego; adwokat; wiceprezes Naczelnej Rady Adwokackiej; członek Rady Programowej Krajowej Szkoły Sądownictwa i Prokuratury; wiceprzewodniczący Komitetu Redakcyjnego „Palestry”; autor ponad 330 krajowych i zagranicznych prac naukowych z zakresu prawa karnego, prawa konstytucyjnego, procedury karnej.

Grzegorz Łabuda – doktor nauk prawnych; adwokat wykonujący praktykę we Wrocławiu; specjalizuje się w prawie karnym oraz prawie hazardowym; prowadzi szkolenia z zakresu prawa karnego skarbowego; autor kilkudziesięciu publikacji z zakresu prawa karnego, w tym komentarzy do kodeksu karnego część ogólna (2012) oraz część szczególna (2014).

Tomasz Razowski – doktor nauk prawnych; adwokat, wspólnik w jednej z wrocławskich kancelarii prawnych, uprzednio sędzia; wykładowca w Okręgowej Radzie Adwokackiej we Wrocławiu oraz na studiach podyplomowych na Uniwersytetach Wrocławskim, Warszawskim i Jagiellońskim; specjalizuje się w postępowaniu karnym, prawie karnym skarbowym oraz odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary; autor i współautor ponad 100 publikacji, w tym monografii z tego zakresu.

Autorzy komentarza starają się udzielić odpowiedzi na bieżące problemy praktyki stosowania prawa, w szczególności w tych kwestiach, które wywołują spory i rozbieżności w orzecznictwie i doktrynie. Podają także rozwiązania interpretacyjne oraz uwzględniają charakterystykę przepisów spoza Kodeksu karnego skarbowego stosowanych na gruncie prawa karnego skarbowego – w tym przepisów prawa finansowego, podatkowego i hazardowego. Publikacja uwzględnia ostatnie zmiany w obrębie prawa procesowego, w tym także ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej stanowiącą o nowym kształcie ustrojowym finansowych organów postępowania przygotowawczego.

W trzecim wydaniu książki przedstawiono m.in.:

- zmiany kształtu odpowiedzialności za przestępstwa podatkowe, w tym zwłaszcza przestępstwa związane z obrotem fakturami,
- nowe przestępstwa akcyzowe,
- zmiany kształtu odpowiedzialności za przestępstwa hazardowe,
- modyfikacje instytucji czynnego żalu z tytułu korekty deklaracji podatkowej,
- zmiany w obszarze kar, środków karnych i środków zabezpieczających.

Publikacja przeznaczona jest przede wszystkim dla przedstawicieli praktyki wymiaru sprawiedliwości: sędziów, prokuratorów, adwokatów, radców prawnych oraz doradców podatkowych. Będzie pomocnym źródłem wiedzy dla księgowych oraz pracowników Krajowej Administracji Skarbowej. Zainteresuje również przedstawicieli nauki oraz aplikantów zawodów prawniczych.

ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL

