

PRAWO KARNE SKARBOWE

Zagadnienia materialnoprawne,
procesowe i wykonawcze

Janusz Sawicki, Grzegorz Skowronek

SERIA AKADEMICKA

WYDANIE

2

PRAWO KARNE SKARBOWE

Zagadnienia materialnoprawne,
procesowe i wykonawcze

Janusz Sawicki, Grzegorz Skowronek

SERIA AKADEMICKA

Zamów książkę w księgarni internetowej

profinfo.pl
księgarnia internetowa

WYDANIE

2

Stan prawny na 12 lipca 2021 r.

Recenzent 1. wydania
Prof. dr hab. Leszek Wilk

Wydawca
Monika Pawłowska

Redaktor prowadzący
Joanna Ołówek

Opracowanie redakcyjne
Katarzyna Rybczyńska

Projekt okładek serii
Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne rozdziały napisali:

Janusz Sawicki: I–IX, XI

Grzegorz Skowronek: X, XII–XIX

The logo for 'prawolubni' features the word in a lowercase, serif font. A decorative horizontal line with a small heart-shaped flourish at its center is positioned below the text.

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.

Szanujmy prawo i własność
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8246-244-9

2. wydanie

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	17
Wstęp	19

Część pierwsza MATERIALNE PRAWO KARNE SKARBOWE

Dział I CZĘŚĆ OGÓLNA

Rozdział I

Pojęcie i rys historyczny prawa karnego skarbowego	23
1. Pojęcie i podział prawa karnego skarbowego	23
2. Funkcje prawa karnego skarbowego	24
3. Ewolucja polskiego prawa karnego skarbowego	25
4. Źródła prawa karnego skarbowego	28
5. Wykładnia przepisów prawnych	31
6. Analogia	32

Rozdział II

Zasady obowiązywania Kodeksu karnego skarbowego	34
1. Obowiązywanie ustawy w czasie	34
1.1. Pojęcie czasu popełnienia czynu zabronionego	34
1.2. Początek i koniec obowiązywania ustawy	35
1.3. Kolidzja ustaw w czasie	36
2. Obowiązywanie ustawy co do miejsca i osób	38
2.1. Zasada terytorialności	38
2.2. Pojęcie miejsca popełnienia czynu zabronionego	39
2.3. Immunitety	41

Rozdział III**Zasady odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe i wykroczenia**

skarbowe	43
1. Pojęcie przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego	43
2. Ustawowe znamiona przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych	44
2.1. Pojęcie i rodzaje ustawowych znamion	44
2.2. Ustawowe znamiona przedmiotu ochrony	45
2.3. Ustawowe znamiona strony przedmiotowej	45
2.4. Ustawowe znamiona podmiotu	47
2.5. Ustawowe znamiona strony podmiotowej	48
3. Społeczna szkodliwość i klauzula znikomości	48
4. Bezprawność czynu a kontratyty	49
4.1. Pojęcie bezprawności	49
4.2. Kontratyty	49
5. Kryteria rozgraniczenia wykroczeń i przestępstw skarbowych	51
5.1. Przyczyny kontrawencjonalizacji w prawie karnym skarbowym	51
5.2. Ustawowy próg	52
5.3. Wypadek mniejszej wagi	55
5.4. Formalizm naruszenia	57
6. Zasada odpowiedzialności podmiotowej	58
6.1. Zasada winy	58
6.2. Umyślność	59
6.3. Nieumyślność	59
7. Okoliczności wyłączające winę	61
7.1. Rodzaje okoliczności wyłączających winę	61
7.2. Błąd	61
7.3. Niepoczytalność	64
8. Wiek jako warunek odpowiedzialności	66
8.1. Podstawowa granica wieku odpowiedzialności w Kodeksie karnym skarbowym	66
8.2. Odpowiedzialność nieletnich za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	68
9. Formy zjawiskowe w prawie karnym skarbowym	70
9.1. Rodzaje sprawstwa	70
9.1.1. Sprawstwo pojedyncze	71
9.1.2. Współsprawstwo	71
9.1.3. Sprawstwo kierownicze	72
9.1.4. Sprawstwo polecające	72
9.1.5. Zastępstwo prawne	72
9.1.6. Niedopełnienie nadzoru	73
9.2. Rodzaje pochodnych form sprawstwa	73
9.2.1. Podżeganie	74
9.2.2. Pomocnictwo	74
9.2.3. Prowokacja	74

10. Formy stadialne w prawie karnym skarbowym	75
10.1. Rodzaje etapów realizacji przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych	75
10.2. Zamiar	75
10.3. Przygotowanie	75
10.4. Usiłowanie	75
10.5. Dokonanie	76

Rozdział IV

Zbieg czynów i zbieg przepisów	78
1. Zasada jedności czynu	78
2. Konstrukcje jedności czynu	79
2.1. Rodzaje konstrukcji jedności czynu	79
2.2. Przestępstwo lub wykroczenie trwałe	79
2.3. Czyn ciągły	79
2.4. Kumulatywny zbieg przepisów ustawy	81
2.5. Idealny zbieg czynów karalnych	82
3. Konstrukcje wieloczynowe	84
3.1. Rodzaje konstrukcji wielości czynów	84
3.2. Ciąg przestępstw skarbowych	84
3.3. Realny zbieg przestępstw skarbowych	84
3.4. Realny zbieg wykroczeń skarbowych	86
3.5. Recydywa skarbowa	86

Rozdział V

Zaniechanie ukarania sprawcy	89
1. Rodzaje i znaczenie środków zaniechania ukarania w prawie karnym skarbowym	89
2. Czynny żal	90
2.1. Czynny żal z art. 16 k.k.s.	90
2.2. Korekta deklaracji podatkowej z art. 16a k.k.s.	96
2.3. Niepodleganie karze z art. 16b k.k.s.	97
3. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	98
3.1. Istota i charakter dobrowolnego poddania się odpowiedzialności	98
3.2. Przesłanki ustawowe dobrowolnego poddania się odpowiedzialności	100
4. Odstąpienie od wymierzenia kary i środka karnego	102
4.1. Istota odstąpienia od wymierzenia kary	102
4.2. Przesłanki odstąpienia od wymierzenia kary lub środka karnego	104
4.3. Rodzaje odstąpienia od wymierzenia kary lub środka karnego	105

Rozdział VI

Kary, środki karne i środki zabezpieczające oraz zasady ich wymierzania ...	107
1. Istota i cele kary	107
2. System środków penalnych w prawie karnym skarbowym	108

3. Kary za przestępstwa skarbowe	110
3.1. Rodzaje kar	110
3.2. Kara grzywny	110
3.3. Kara ograniczenia wolności	113
3.4. Kara pozbawienia wolności	115
3.5. Kara aresztu wojskowego	116
4. Odpowiedzialność posiłkowa	117
5. Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych	119
6. Środki karne za przestępstwa skarbowe	121
6.1. Rodzaje środków karnych	121
6.2. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	122
6.3. Przepadek przedmiotów	122
6.4. Ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów	125
6.5. Przepadek korzyści majątkowej	126
6.6. Ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej ...	128
6.7. Zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska	128
6.8. Podanie wyroku do publicznej wiadomości	129
6.9. Pozbawienie praw publicznych	130
6.10. Środki karne związane z poddaniem sprawcy próbie	130
6.10.1. Rodzaje środków probacyjnych	130
6.10.2. Warunkowe umorzenie postępowania karnego	131
6.10.3. Warunkowe zawieszenie wykonania kary	133
6.10.4. Warunkowe zwolnienie	135
7. Kary i środki karne za wykroczenia skarbowe	137
7.1. Kara grzywny	137
7.2. Środki karne za wykroczenia skarbowe	138
7.2.1. Rodzaje środków karnych za wykroczenia skarbowe	138
7.2.2. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	138
7.2.3. Przepadek przedmiotów	139
7.2.4. Ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów ...	140
8. Środki zabezpieczające	141
8.1. Rodzaje i charakter środków zabezpieczających	141
8.2. Elektroniczna kontrola miejsca pobytu	142
8.3. Lecznicze środki zabezpieczające	143
8.3.1. Terapia	143
8.3.2. Terapia uzależnień	144
8.3.3. Pobyt w zakładzie psychiatrycznym	144
8.4. Administracyjne środki zabezpieczające	146
8.4.1. Przepadek przedmiotów	146
8.4.2. Zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska	147
9. Nadzwyczajny wymiar kary	147

9.1. Zasady wymiaru kary w szczególnych wypadkach	147
9.2. Nadzwyczajne złagodzenie kary	148
9.3. Nadzwyczajne obostrzenie kary	152

Rozdział VII

Przedawnienie i zatarcie skazania. Darowanie czynu bądź kary	162
1. Przedawnienie i zatarcie skazania	162
1.1. Istota przedawnienia i zatarcia skazania	162
1.2. Przedawnienie karalności	163
1.3. Przedawnienie wykonania kary	164
1.4. Zatarcie skazania	165
2. Darowanie czynu bądź kary	166
2.1. Istota darowania czynu bądź kary	166
2.2. Ułaskawienie	167
2.3. Amnestia	168
2.4. Abolicja	168

Dział II **CZĘŚĆ SZCZEGÓLNA**

Rozdział VIII

Wprowadzenie do części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego	171
1. Zakres penalizacji części szczególnej k.k.s.	171
2. Uwagi co do zupełnego charakteru części szczególnej k.k.s.	173

Rozdział IX

Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji	177
1. Wprowadzenie	177
2. Uchylenie się od opodatkowania (art. 54)	180
3. Zatajenie działalności gospodarczej (art. 55)	182
4. Oszustwo podatkowe (art. 56)	183
5. Niezłożenie informacji o pojazdach wykorzystywanych do działalności gospodarczej (art. 56a)	184
6. Niezłożenie zgłoszenia rejestracyjnego o prowadzeniu działalności jako pośredniczący podmiot tytoniowy (art. 56b)	185
7. Niezłożenie oświadczenia o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych (art. 56c)	186
8. Podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy przy składaniu oświadczenia (art. 56d)	186
9. Niezłożenie oświadczenia podatnikowi opodatkowanemu ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (art. 56e)	187
10. Nieterminowe płacenie podatku (art. 57)	187
11. Nieprzekazywanie opłat egzekucyjnych przez komornika (art. 57a)	188

12. Niezłożenie informacji przez komornika (art. 57b)	189
13. Dokonanie płatności z pominięciem mechanizmu podzielonej płatności (art. 57c)	189
14. Nieprowadzenie lub nieprzechowywanie księgi (art. 60)	190
15. Nierzetelne lub wadliwe prowadzenie księgi (art. 61)	192
16. Naruszenie warunków przesłania księgi (art. 61a)	192
17. Niewystawienie lub nierzetelne wystawienie faktury lub rachunku (art. 62)	193
18. Obrót bez znaków akcyzy (art. 63)	195
19. Sprzedaż bez znaków akcyzy (art. 63a)	198
20. Naruszenie warunków wywozu wyrobów akcyzowych (art. 64)	199
21. Paserstwo akcyzowe (art. 65)	200
22. Wadliwe oznaczenie wyrobów akcyzowych (art. 66)	202
23. Falszowanie znaków akcyzy (art. 67)	203
24. Posiadanie sfalszowanych znaków akcyzy (art. 67a)	205
25. Niesporządzenie spisu wyrobów akcyzowych i nieoznaczenie ich znakami legalizacyjnymi (art. 68)	206
26. Bezprawne czynności z wyrobami akcyzowymi (art. 69)	206
27. Nielegalna działalność poza składem podatkowym (art. 69a)	208
28. Niezgodna z przepisami dostawa lub nabycie wewnątrzspółnotowe wyrobów akcyzowych (art. 69b)	209
29. Przemieszczanie wyrobów akcyzowych bez wymaganego dokumentu (art. 69c)	210
30. Nielegalny obrót znakami akcyzy (art. 70)	212
31. Narażenie znaków akcyzy na niebezpieczeństwo (art. 71)	214
32. Nierozliczenie znaków akcyzy (art. 72)	215
33. Naruszenie warunku zwolnienia od akcyzy (art. 73)	215
34. Zmiana przeznaczenia wyrobu akcyzowego (art. 73a)	216
35. Nierozliczenie z podmiotem zagranicznym znaków akcyzy (art. 75)	217
36. Niedokonywanie pomiarów zawartości niektórych kopalin (art. 75a)	218
37. Nieprowadzenie ewidencji pomiarów zawartości niektórych kopalin (art. 75b)	219
38. Wadliwa działalność w zakresie wydobycia niektórych kopalin (art. 75c) ...	220
39. Nienależny zwrot podatku (art. 76)	220
40. Nienależny zwrot wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym (art. 76a)	222
41. Nienależny zwrot wydatków związanych z budową pierwszego mieszkania (art. 76b)	223
42. Niewpłacenie pobranego podatku (art. 77)	224
43. Niepobieranie podatku (art. 78)	226
44. Niewyznaczenie pobierającego podatki (art. 79)	227
45. Nieskładanie informacji podatkowej (art. 80)	228
46. Nieprawdziwa informacja podsumowująca (art. 80a)	229
47. Nieprzekazanie sprawozdania finansowego (art. 80b)	231

48. Niedopełnienie obowiązków w zakresie wymiany informacji podatkowych (art. 80c)	231
49. Nieprawdziwa informacja w ramach wymiany informacji podatkowych (art. 80d)	232
50. Nieskładanie Szefowi KAS informacji o cenach transferowych (art. 80e)	232
51. Nieprzekazywanie informacji o schemacie podatkowym (art. 80f)	233
52. Niezłożenie zawiadomienia o prowadzeniu magazynu w procedurze magazynu typu <i>call-off stock</i> (art. 80g)	235
53. Naruszenia z zakresu NIP (art. 81)	235
54. Naruszenie zasad dotacji lub subwencji (art. 82)	237
55. Utrudnianie kontroli podatkowej (art. 83)	239
56. Niedopełnienie nadzoru w sprawach podatkowych (art. 84)	240

Rozdział X

Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami

1. Wprowadzenie	242
2. Wyłudzenie dokumentu dotyczącego warunków obrotu z zagranicą towarami lub usługami (art. 85)	246
3. Przemyt celny (art. 86)	247
4. Oszustwo celne (art. 87)	250
5. Naruszenie procedury odprawy czasowej (art. 88)	253
6. Niezachowanie warunku zwolnienia od należności celnej (art. 89)	256
7. Usunięcie towaru spod dozoru celnego (art. 90)	260
8. Paserstwo celne (art. 91)	262
9. Nienależny zwrot lub umorzenie należności celnej należnej do zapłaty (art. 92)	265
10. Rażąco naruszenie przepisów prawa celnego w zakresie warunków działalności wolnego obszaru celnego, składu celnego oraz magazynu czasowego składowania (art. 93)	267
11. Utrudnianie kontroli celnej (art. 94)	269
12. Nieprzechowywanie dokumentów celnych (art. 95)	271
13. Niedopełnienie obowiązku nadzoru w sprawach celnych (art. 96)	272

Rozdział XI

Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obrotowi dewizowemu

1. Wprowadzenie	275
2. Wyłudzenie zezwolenia dewizowego (art. 97)	277
3. Nielegalne wysyłanie dewiz na podjęcie działalności gospodarczej (art. 100)	278
4. Nielegalne zbycie papierów wartościowych przez nierezydenta (art. 101)	278
5. Nielegalne nabywanie praw majątkowych przez rezydenta (art. 102)	279
6. Nielegalne zbywanie przez rezydenta papierów wartościowych (art. 103)	279

7. Nielegalne otwarcie przez rezydenta rachunku bankowego (art. 104)	280
8. Obrót dewizowy z zagranicą bez zezwolenia (art. 106c)	281
9. Wadliwa działalność kantorowa (art. 106d)	281
10. Utrudnianie kontroli dewizowej (art. 106e)	283
11. Niezgłoszenie przywozu albo wywozu za granicę dewiz (art. 106f)	284
12. Niepoddanie się kontroli na żądanie (art. 106h)	284
13. Wysyłanie przekazu pieniężnego za granicę z pominięciem banku (art. 106j)	285
14. Nieprzechowywanie dokumentów dotyczących obrotu dewizowego (art. 106k)	286
15. Niezgłoszenie danych dotyczących obrotu dewizowego do NBP (art. 106l)	286
16. Niedopełnienie nadzoru w sprawach dewizowych (art. 106ł)	287

Rozdział XII

Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko organizacji gier hazardowych

1. Wprowadzenie	289
2. Nielegalne urządzenie lub prowadzenie gier hazardowych (art. 107)	294
3. Urządzenie lub prowadzenie gier hazardowych bez wymaganego urzędowego sprawdzenia lub bez nałożenia wymaganych urzędowych zamknięć (art. 107a)	299
4. Niezawiadomienie właściwego organu o niszczeniu losów i innych dowodów udziału w loterii pieniężnej, loterii fantowej lub grze bingo fantowe (art. 107b)	301
5. Naruszenie obowiązku informacyjnego w przypadku zniszczenia lub kradzieży automatu lub urządzenia do gier (art. 107c)	302
6. Posiadanie automatu do gier wbrew warunkom koncesji lub bez wymaganego urzędowego sprawdzenia lub bez nałożenia wymaganych urzędowych zamknięć (art. 107d)	303
7. Nielegalne prowadzenie lub urządzenie loterii fantowej, gry bingo fantowe, loterii promocyjnej lub loterii audiotekstowej (art. 108)	305
8. Uczestnictwo w nielegalnej grze hazardowej (art. 109)	308
9. Nielegalna sprzedaż dowodów udziału w grze losowej, zakładzie wzajemnym lub grze na automacie (art. 110)	310
10. Penalizacja zakazanych form zachęcania do udziału w grach hazardowych (art. 110a)	313
11. Konsekwencje prawne umożliwienia udziału w grze hazardowej osobie, która nie ukończyła 18. roku życia (art. 110b)	318
12. Niedopełnienie obowiązku nadzoru w sferze gier hazardowych (art. 111)	321

Część druga
PROCESOWE PRAWO KARNE SKARBOWE

Rozdział XIII

Zagadnienia wprowadzające	329
1. Przedmiot i cel postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	330
2. Zasada subsydiarności	332
3. Ograniczenie zakresu zastosowania przepisów Kodeksu postępowania karnego	334

Rozdział XIV**Uczestnicy postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe**

i wykroczenia skarbowe	338
1. Organy postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	339
1.1. Finansowe organy postępowania przygotowawczego oraz organy nadrzędne nad finansowymi organami postępowania przygotowawczego	339
1.2. Prokurator	343
1.3. Niefinansowe organy postępowania przygotowawczego	343
1.4. Właściwość przy łączności spraw	345
1.5. Spory o właściwość	346
2. Strony i ich procesowi przedstawiciele w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	347
2.1. Oskarżyciel publiczny	347
2.2. Oskarżony	350
2.3. Podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej	351
2.4. Interwenient	357
2.5. Przedstawiciele procesowi stron	360

Rozdział XV

Pociągnięcie do odpowiedzialności za zgodą sprawcy	361
1. Postępowanie mandatowe	361
1.1. Organy postępowania mandatowego	362
1.2. Przesłanki trybu mandatowego	362
1.3. Rodzaje mandatów karnych	363
1.4. Konsekwencje odmowy przyjęcia mandatu karnego	365
1.5. Uchylenie prawomocnego mandatu karnego	365
2. Zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	366
2.1. Przebieg negocjacji	367
2.2. Udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	371

Rozdział XVI

Postępowanie przygotowawcze	374
1. Modyfikacje postępowania przygotowawczego	375
2. Formy postępowania przygotowawczego	376
2.1. Śledztwo	376
2.2. Dochodzenie	378
3. Wszczęcie postępowania przygotowawczego	379
4. Odmowa wszczęcia postępowania przygotowawczego	385
5. Instytucja przedstawienia zarzutów	386
6. Zakończenie postępowania przygotowawczego	388
6.1. Akt oskarżenia	389
6.2. Wniosek o wydanie wyroku skazującego bez rozprawy	392
6.3. Umorzenie postępowania przygotowawczego	394
6.4. Wniosek o warunkowe umorzenie postępowania	398

Rozdział XVII

Postępowanie przed sądem	401
1. Postępowanie przed sądem pierwszej instancji	402
1.1. Wstępna kontrola aktu oskarżenia	402
1.2. Sytuacja finansowych organów postępowania przygotowawczego po wniesieniu aktu oskarżenia	403
1.3. Rozprawa główna	405
1.3.1. Przygotowanie do rozprawy głównej	405
1.3.2. Zasada jawności i ustności rozprawy głównej	406
1.3.3. Reguły ogólne rządzące rozprawą główną	407
1.3.4. Rozpoczęcie rozprawy głównej	410
1.3.5. Przewód sądowy	410
1.3.6. Czynności dowodowe w przewodzie sądowym	412
1.3.7. Ujawnienie w toku przewodu sądowego, że czyn jest wykroczeniem skarbowym	415
1.3.8. Wyrokowanie	415
2. Postępowanie odwoławcze	418
2.1. Prawo do występowania ze środkiem odwoławczym	419
2.2. Wymogi formalne środka odwoławczego	422
2.3. Cofnięcie środka odwoławczego	422
2.4. Względne przyczyny odwoławcze	422
2.5. Bezwzględne przyczyny odwoławcze	424
2.6. Apelacja	427
2.7. Zażalenie	429
2.8. Inne środki zaskarżenia	431
3. Nadzwyczajne środki zaskarżenia	432
3.1. Kasacja	432
3.2. Wznowienie postępowania	437
4. Postępowanie nakazowe	441

5. Postępowanie w stosunku do nieobecnych	443
5.1. Warunki dopuszczalności postępowania w stosunku do nieobecnych	444
5.2. Przebieg postępowania	445
5.3. Postanowienie o zastosowaniu postępowania w stosunku do nieobecnych	446
5.4. Obligatoryjna reprezentacja procesowa	446
5.5. Środki zaskarżenia	447

Część trzecia

WYKONAWCZE PRAWO KARNE SKARBOWE

Rozdział XVIII

Przebieg postępowania wykonawczego	452
1. Zakres obowiązywania	453
2. Postępowanie	453
2.1. Organy postępowania	453
2.2. Warunki i tryb niszczenia przedmiotów	454
2.3. Egzekucja i zabezpieczenie należności	455
2.4. Niejednoczesne skazanie	457

Rozdział XIX

Wykonywanie kar i środków karnych	459
1. Wykonywanie kar	459
1.1. Ponowne określenie stawki dziennej kary grzywny	459
1.2. Rozłożenie kary grzywny na raty	460
1.3. Uiszczenie kary grzywny przez podmiot odpowiedzialny posiłkowo	461
1.4. Zamiana kary grzywny na pracę społecznie użyteczną	462
1.5. Zastępcza kara pozbawienia wolności	462
1.6. Kara grzywny na rzecz Skarbu Państwa	462
1.7. Uchylanie się skazanego od kary	463
2. Wykonywanie środków karnych	464
2.1. Egzekucja równowartości przepadku	464
2.2. Zakaz zmian w obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej	464
2.3. Rehabilitacja prawna	465

Wybrana literatura	467
---------------------------------	-----

Wykaz aktów prawnych	481
-----------------------------------	-----

Indeks rzeczowy	487
------------------------------	-----

WSTĘP

Prawo karne skarbowe podlega ustawowej regulacji w Kodeksie karnym skarbowym z 10.09.1999 r. (Dz.U. z 2021 r. poz. 408 ze zm.). Jest on siódmą polską ustawą dotyczącą prawa karnego skarbowego, ale pierwszą jego kodyfikacją. Uchwalenie tego Kodeksu stanowiło ważny etap w rozwoju polskiego ustawodawstwa karnego skarbowego. Z jednej strony jest to kontynuacja ewolucji tego ustawodawstwa, zapoczątkowanej jeszcze w okresie II Rzeczypospolitej, czego wyrazem jest unormowanie takich tradycyjnych instytucji prawa karnego skarbowego, jak: czynny żal po popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, odpowiedzialność posiłkowa, interwencja czy też dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. Z drugiej zaś strony Kodeks karny skarbowy stanowi akt normatywny niewątpliwie przełomowy, gdyż zgodnie z zasadami określonymi w Konstytucji RP zrywa z tradycją orzecznictwa organów finansowych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe na rzecz orzecznictwa sądów – a w związku z tą zmianą – wprowadza po raz pierwszy postępowanie mandatowe za wykroczenia skarbowe, wydatnie odciążające sądy w zakresie spraw mniejszej wagi. Poza tym Kodeks karny skarbowy wyraźnie eksponuje – już w rozdziale 2 – środki zaniechania ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego będące wyrazem pragmatycznej polityki karnej w obszarze tej wyspecjalizowanej dziedziny prawa karnego.

Podręcznik obejmuje w trzech częściach prawo karne skarbowe materialne, procesowe i wykonawcze, z uwzględnieniem wielu zmian dokonanych w Kodeksie karnym skarbowym po ukazaniu się pierwszego wydania. Są to przede wszystkim modyfikacje wynikające z wejścia w życie m.in. ustawy z 10.01.2018 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw, ustawy z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, ustawy z 9.11.2018 r. o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz niektórych innych ustaw, ustawy z 16.04.2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenieniem się wirusa SARS-CoV-2, ustawy z 18.11.2020 r. o doręczeniach elektronicznych czy ustawy z 30.03.2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw.

W książce uwzględniono też odpowiednie regulacje unijne, w szczególności wynikające z powiązania przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z 9.10.2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny z przestępstwami skarbowymi i wykroczeniami skarbowymi przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami. Autorzy starali się w sposób rzetelny, ale zarazem przystępny ukazać powiązania prawa karnego skarbowego z powszechnym prawem i procesem karnym z jednej strony, z drugiej zaś – z regulacjami podatkowymi, celnymi, dewizowymi i hazardowymi, których naruszenie może prowadzić do odpowiedzialności karnej skarbowej.

Publikacja powstała z myślą o osobach studiujących analizowaną dziedzinę prawa, w szczególności o studentach studiów prawniczych i administracyjnych poznających prawo karne skarbowe, jak też pogłębiających swą wiedzę doktorantach i aplikantach. Z myślą o nich po każdym rozdziale umieszczono zestaw pytań kontrolnych, które mają zwrócić uwagę na najważniejsze zagadnienia prawa karnego skarbowego i ułatwić przygotowanie do egzaminów. Publikacja będzie również przydatna dla praktyków zainteresowanych szybkim przyswojeniem sobie stanu prawnego po kolejnych zmianach legislacyjnych.

Czteroletni już okres korzystania przez studentów i praktyków z naszego podręcznika, podczas którego następowały kolejne zmiany w Kodeksie karnym skarbowym, skłonił nas do opracowania nowego wydania. Założenia, którymi kierowaliśmy się przy opracowaniu pierwszego wydania nie zmieniły się, toteż podręcznik nadal ma charakter dydaktyczny. Staraliśmy się w sposób możliwie najbardziej przystępny przedstawić w nim poszczególne zagadnienia prawa karnego skarbowego. Niniejsze wydanie zostało poszerzone o prezentację wybranych zagadnień, jak problemy związane z brakiem możliwości stosowania w prawie karnym skarbowym instytucji stanu wyższej konieczności, problematyka zwalczania zorganizowanej przestępczości podatkowej polegającej na wyłudzeniu zwrotu podatku VAT w ramach procedury tzw. karuzeli podatkowej, nowe przestępstwa i wykroczenia podatkowe z art. 56c, 56d, 56e, 57a, 57b, 57c, 61a, 63a, 67a, 80e, 80f i 80g k.k.s. czy przeniesienie kompetencji do prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach m.in. o przestępstwa skarbowe określone w art. 62 § 2 i 2a k.k.s. do wyłącznej właściwości naczelników urzędów celno-skarbowych.

Wrocław–Przemysł, lipiec 2021 r.

Janusz Sawicki, Grzegorz Skowronek

Rozdział VII

PRZEDAWNNIENIE I ZATARCIE SKAZANIA. DAROWANIE CZYNU BĄDŹ KARY

1. Przedawnienie i zatarcie skazania

1.1. Istota przedawnienia i zatarcia skazania

Przedawnienie jest tradycyjną instytucją prawa karnego polegającą na tym, że z **upływem określonego w ustawie czasu sprawca nie może być za dane przestępstwo ukarany bądź też nie można wykonywać orzeczonej wobec niego kary.**

Uzasadnieniem instytucji przedawnienia jest zerwanie więzi między przestępstwem lub wykroczeniem a realizacją odpowiedzialności karnej, jeżeli okres między popełnieniem przestępstwa lub wykroczenia a ukaraniem sprawcy, bądź między orzeczeniem kary a jej wykonaniem jest zbyt długi. Przede wszystkim trudno wówczas realizować cele kary w zakresie prewencji ogólnej, gdyż oddziaływanie na społeczeństwo i kształtowanie jego postaw na podstawie kary za popełnione przed wielu laty przestępstwo lub wykroczenie skarbowe jest wręcz niemożliwe. Trudno również realizować prewencję szczególną, a więc cele zapobiegawcze lub wychowawcze wobec sprawcy, który po wielu latach od popełnienia czynu zabronionego może być całkowicie innym człowiekiem. Problemy te szczególnie wyraźnie widać w odniesieniu do wykroczeń skarbowych, a więc czynów mniejszej wagi, stąd do nich ustawodawca wprowadził dużo krótsze okresy przedawnienia.

Kodeks karny skarbowy dzieli przedawnienie na dwa rodzaje:

- 1) **przedawnienie karalności,**
- 2) **przedawnienie wykonania kary.**

Z kolei **zatarcie skazania** to instytucja prawa karnego stosowana do prawomocnych wyroków skazujących. Kara, a w konsekwencji wyrok skazujący zawierają element potępienia sprawcy z powodu popełnienia przez niego przestępstwa. Wyroki skazujące wpisuje się do rejestru skazanych zgodnie z ustawą z 24.05.2000 r. o Kra-

jowym Rejestrze Karnym (Dz.U. z 2019 r. poz. 1158 ze zm.), co stanowi jeden z elementów składających się na dolegliwość odpowiedzialności karnej. Pozwala to też ustalić, czy w odniesieniu do sprawcy przestępstwa skarbowego zachodzą warunki recydywy skutkujące zaostrożną odpowiedzialnością karną. Jednakże po upływie pewnego czasu od wykonania kary zachowywanie oficjalnej informacji o skazaniu przestaje być potrzebne. Poza tym nie jest celowe wypominanie skazanemu faktu popełnienia przez niego przestępstwa lub wykroczenia skarbowego w nieskończoność, co poza dolegliwością psychiczną może mieć inne negatywne konsekwencje, np. przy staraniach o pracę.

Ze względu na powyższe, prawo przewiduje **zatarcie skazania, które polega na przyjęciu fikcji prawnej, jakoby skazania i czynu nie było, a w konsekwencji na uznaniu osoby skazanej za niekaraną**. Wpis o skazaniu usuwa się wówczas z Krajowego Rejestru Karnego (art. 106 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.), a zainteresowany może uzyskać zaświadczenie o niekaralności.

Instytucja zatarcia skazania dotyczy wyroków skazujących zarówno za przestępstwa skarbowe, jak i za wykroczenia skarbowe. W odniesieniu do **wykroczeń skarbowych** ustawodawca używa zwrotu „**uznanie ukarania za niebyłe**” i wprowadził krótsze okresy wymagane przez ustawę.

1.2. Przedawnienie karalności

Przedawnienie karalności przestępstwa skarbowego jest uregulowane w art. 44. Zgodnie z tym artykułem karalność przestępstwa skarbowego ustaje, jeżeli:

- 1) od czasu jego popełnienia **upłynęło 5 lat** – gdy czyn stanowi przestępstwo skarbowe zagrożone karą grzywny, karą ograniczenia wolności lub karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 3 lat; jeżeli jednak w tym okresie wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, karalność popełnionego przez niego przestępstwa skarbowego ustaje z upływem 5 lat od zakończenia tego okresu, czyli **z upływem 10 lat** od czasu jego popełnienia;
- 2) od czasu jego popełnienia **upłynęło 10 lat** – gdy czyn stanowi przestępstwo skarbowe zagrożone karą pozbawienia wolności przekraczającą 3 lata; jeżeli jednak w tym okresie wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, karalność popełnionego przez niego przestępstwa skarbowego ustaje z upływem 10 lat od zakończenia tego okresu, czyli **z upływem 20 lat** od czasu jego popełnienia;
- 3) nastąpiło **przedawnienie należności** – gdy przestępstwo skarbowe polega na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej (z upływem terminów określonych w art. 68–71 o.p.).

Przedawnienie karalności wykroczenia skarbowego zostało uregulowane w art. 51 § 1 i 2, z odpowiednim zastosowaniem art. 44 § 2–4 i 6–7. Karalność wykroczenia skarbowego ustaje zatem, jeżeli:

- 1) od czasu jego popełnienia **upłynął rok**; jeżeli jednak w tym okresie wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, karalność popełnionego przez niego wykroczenia skarbowego ustaje z upływem 2 lat od zakończenia tego okresu, czyli **z upływem 3 lat** od czasu jego popełnienia;
- 2) nastąpiło **przedawnienie należności** – gdy wykroczenie skarbowe polega na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej (z upływem terminów określonych w art. 68–71 o.p.).

Niezależnie od powyższych regulacji dotyczących przedawnienia karalności, **zarówno do przestępstw skarbowych, jak i do wykroczeń skarbowych** zastosowanie mają także **dotychczasowe regulacje szczególne**, ujęte w art. 44, a mianowicie:

- 1) bieg przedawnienia karalności przestępstwa lub wykroczenia skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej **rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności**;
- 2) bieg przedawnienia karalności przestępstwa lub wykroczenia skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności celnej **rozpoczyna się z dniem, w którym powstał dług celny**; jeżeli nie jest możliwe określenie dnia powstania długu celnego, bieg przedawnienia przestępstwa skarbowego (wykroczenia skarbowego) **rozpoczyna się z dniem najwcześniejszym, w którym istnienie długu celnego zostało ustalone**;
- 3) jeżeli dokonanie przestępstwa lub wykroczenia skarbowego zależy od nastąpienia określonego w Kodeksie skutku, bieg przedawnienia **rozpoczyna się od czasu, gdy skutek nastąpił**;
- 4) w razie uchylenia prawomocnego orzeczenia przedawnienie **biegnie od dnia wydania orzeczenia w tym przedmiocie**, chyba że karalność tego czynu już ustała;
- 5) przedawnienie **nie biegnie**, jeżeli przepis ustawy nie pozwala na wszczęcie lub dalsze prowadzenie postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe.

1.3. Przedawnienie wykonania kary

Do przedawnienia wykonania kary orzeczonej za przestępstwo skarbowe ma zastosowanie art. 103 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. Zgodnie z tym przepisem **nie można wykonać kary, jeżeli od uprawomocnienia się wyroku skazującego upłynęło**:

- 1) **30 lat** – w razie skazania na karę pozbawienia wolności przekraczającą 5 lat albo karę surowszą,
- 2) **15 lat** – w razie skazania na karę pozbawienia wolności nieprzekraczającą 5 lat,
- 3) **10 lat** – w razie skazania na inną karę.

W myśl art. 45 § 1 k.k.s. do **przedawnienia wykonania środków karnych orzeczonych za przestępstwo skarbowe** stosuje się odpowiednio art. 103 § 1 pkt 3 k.k.

Wymagany jest więc upływ **10 lat** od uprawomocnienia się wyroku skazującego, w którym orzeczono następujące środki karne: przepadek przedmiotów, ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, przepadek korzyści majątkowej, ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej, zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej, zakaz wykonywania określonego zawodu, zakaz zajmowania określonego stanowiska, podanie wyroku do publicznej wiadomości.

Z dniem 17.12.2005 r. wszedł w życie nowy przepis w art. 45 § 1a, dotyczący **przedawnienia wykonania środków zabezpieczających** (wymienionych w art. 22 § 3). Zgodnie z tym przepisem nie można ich wykonać, jeżeli od uprawomocnienia się orzeczenia upłynęło **10 lat**.

Przedawnienie wykonania kary za wykroczenie skarbowe reguluje art. 51 § 3. Według tego przepisu orzeczona kara nie podlega wykonaniu, jeżeli od daty uprawomocnienia się orzeczenia upłynęły **3 lata**. Dotyczy to **również środków karnych** orzekanych za wykroczenia skarbowe w postaci przepadku przedmiotów i ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów. Taki sam okres przedawnienia dotyczy **także środka zabezpieczającego** w formie przepadku przedmiotów (art. 51 § 4).

1.4. Zatarcie skazania

Do zatarcia skazania za przestępstwo skarbowe mają zastosowanie recypowane, na podstawie art. 20 § 2 k.k.s., przepisy art. 106–108 k.k. Zgodnie z nimi zatarcie skazania następuje z mocy prawa z upływem:

- 1) **10 lat** od wykonania lub darowania kary albo od przedawnienia jej wykonania – w razie skazania na karę pozbawienia wolności; sąd może na wniosek skazanego zarządzić zatarcie skazania po upływie 5 lat, jeżeli skazany w tym okresie przestrzegał porządku prawnego, a wymierzona kara pozbawienia wolności nie przekraczała 3 lat;
- 2) **3 lat** od wykonania lub darowania kary albo od przedawnienia jej wykonania – w razie skazania na karę ograniczenia wolności;
- 3) **roku** od wykonania lub darowania kary albo od przedawnienia jej wykonania – w razie skazania na grzywnę.

Do zatarcia skazania w **odniesieniu do środków karnych** (wymienionych w art. 22 § 2 pkt 2–7) stosuje się art. 107 § 6 k.k. (zgodnie z art. 45 § 2 k.k.s.), z którego wynika, że jeżeli orzeczono środek karny, zatarcie skazania **nie może nastąpić przed** jego wykonaniem, darowaniem albo przedawnieniem jego wykonania. W przypadku natomiast środka karnego związanego z poddaniem sprawcy próbie w postaci **warunkowego zawieszenia wykonania kary** (z art. 22 § 2 pkt 8) zatarcie następuje z mocy prawa **z upływem 6 miesięcy od zakończenia okresu próby**, jeżeli

nie doszło w tym okresie do zarządzenia wykonania kary (art. 76 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Zatarcie skazania **nie może nastąpić** również przed wykonaniem **środka zabezpieczającego**.

Z kolei w razie **odstąpienia od wymierzenia kary** zatarcie skazania następuje z mocy prawa **z upływem roku** od wydania prawomocnego orzeczenia. Jeżeli zaś sprawcę skazano za dwa lub więcej niepozostających w zbiegu przestępstw, jak również jeżeli skazany po rozpoczęciu, lecz przed upływem okresu wymaganego do zatarcia skazania ponownie popełnił przestępstwo, dopuszczalne jest tylko **jednoczesne zatarcie wszystkich skazań**.

Zatarcie skazania za wykroczenie skarbowe zostało uregulowane w art. 52. Orzeczenie kary lub środka karnego **uważa się za niebyłe z upływem 2 lat** od wykonania, darowania albo przedawnienia ich wykonania, chyba że Kodeks stanowi inaczej. Jeżeli ukarany po rozpoczęciu, lecz przed upływem tego okresu ponownie popełnił czyn zabroniony (skarbowy lub powszechny), za który orzeczono karę lub środek karny (lub w razie odstąpienia od ich wymierzenia), dopuszczalne jest tylko **jednoczesne zatarcie wszystkich skazań**.

Także w odniesieniu do wykroczeń skarbowych Kodeks przewiduje, że w razie **odstąpienia od wymierzenia kary** lub środka karnego zatarcie skazania następuje **z upływem roku** od wydania prawomocnego orzeczenia. Tak jak w przypadku przestępstwa skarbowego, również zatarcie skazania za wykroczenie skarbowe **nie może nastąpić** przed wykonaniem **środka zabezpieczającego** w postaci przepadku przedmiotów.

Natomiast nałożenie za wykroczenie skarbowe kary grzywny w drodze **mandatu karnego** uważa się za niebyłe **z upływem roku** od uiszczenia lub ściągnięcia tej grzywny albo od przedawnienia jej wykonania.

2. Darowanie czynu bądź kary

2.1. Istota darowania czynu bądź kary

W wielu systemach moralnych, np. w etyce chrześcijańskiej, ściśle i rygorystyczne wymierzanie sprawiedliwości nie jest najważniejsze, *iusticia* bowiem powinna być łagodzona przez *caritas* (miłosierdzie, łaskę). Pojęcie „łaski” w znaczeniu prawnym obejmuje przejawy wybaczenia, darowania lub łagodzenia kar lub innych dolegliwości związanych z ponoszeniem odpowiedzialności karnej za czyn naruszający obowiązujący porządek społeczny. Zarówno w ramach łaski indywidualnej, jak i generalnej chodzi o zastosowanie tradycyjnej formuły „przebaczenia i puszczania w niepamięć” popełnionego przestępstwa, co oznacza zakaz wszczęcia lub nakaz umorzenia już wszczętego postępowania karnego oraz zatarcie

W podręczniku kompleksowo omówiono:

- część ogólną materialnego prawa karnego skarbowego dotyczącą zasad odpowiedzialności i systemu środków penalnych,
- część szczególną grupującą przestępstwa i wykroczenia skarbowe: podatkowe, celne, dewizowe i hazardowe, a także
- zagadnienia procesowego i wykonawczego prawa karnego skarbowego.

Drugie wydanie poszerzono o prezentację wybranych zagadnień, takich jak:

- brak możliwości stosowania w prawie karnym skarbowym instytucji stanu wyższej konieczności,
- zwalczanie zorganizowanej przestępczości podatkowej polegającej na wyłudzeniu zwrotu podatku VAT w ramach tzw. karuzeli podatkowej czy
- przeniesienie kompetencji do prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach o niektóre przestępstwa podatkowe do wyłącznej właściwości naczelników urzędów celno-skarbowych.

Wydanie to uwzględnia zmiany stanu prawnego, m.in. wynikające z ustawy z 16.04.2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2, ustawy z 18.11.2020 r. o doręczeniach elektronicznych czy ustawy z 30.03.2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw.

W każdym rozdziale podręcznika zamieszczony jest zestaw pytań kontrolnych, które będą pomocne w przygotowaniu do egzaminów.

Podręcznik jest przeznaczony dla studentów, doktorantów i aplikantów studiujących i pogłębiających znajomość tej dziedziny prawa. Publikacja będzie również przydatna dla praktyków.

Janusz Sawicki – doktor habilitowany nauk prawnych, profesor Uniwersytetu Wrocławskiego i kierownik samodzielnego Zakładu Prawa o Wykroczeniach, Karnego Skarbowego i Gospodarczego na Wydziale Prawa, Administracji i Ekonomii. W działalności naukowo-dydaktycznej specjalizuje się w prawie karnym skarbowym, prawie karnym i prawie wykroczeń. Autor prac o charakterze monograficznym, podręcznikowym i artykułowym z zakresu wymienionych dziedzin prawa.

Grzegorz Skowronek – doktor habilitowany nauk prawnych, profesor Uniwersytetu Jana Kochanowskiego w Kielcach oraz radca prawny. Jego doświadczenie zawodowe i zainteresowania naukowe obejmują zagadnienia dotyczące prawa karnego skarbowego oraz przestępczości celnej, podatkowej i hazardowej. Autor prac o charakterze monograficznym, podręcznikowym i artykułowym z zakresu wymienionych dziedzin prawa.

LEXOTEKA
więcej niż podręcznik

Poszukaj pozostałych podręczników
dostępnych online

www.lexoteka.pl



ISBN 978-83-8246-244-9



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL

CENA 69 ZŁ (W TYM 5% VAT)