

OLAF WŁODKOWSKI

REGUŁA WYŁĄCZNOŚCI POLSKIEGO USTAWODAWSTWA KARNEGO SKARBOWEGO W ZAKRESIE TYPIZACJI CZYNU ZABRONIONEGO JAKO „PRZESTĘPSTWA SKARBOWEGO” LUB „WYKROCZENIA SKARBOWEGO”

I. WPROWADZENIE

Umieszczenie czynu zabronionego w części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego¹ (*de facto* taki czyn zabroniony staje się przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym) lub poza częścią szczególną k.k.s. (*de facto* taki czyn zabroniony staje się przestępstwem powszechnym [pospolitym] lub wykroczeniem powszechnym [pospolitym]) nie może mieć charakteru przypadkowego czy dowolnego. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe tworzą na tle przestępczości powszechnej (pospolitej) nietypową grupę czynów zabronionych (innych niż „klasyczne” przestępstwa i wykroczenia²), nie tylko ze względu na

¹ Ustawa z 10 września 1999 r., Dz. U. 2007, Nr 111, poz. 765 ze zm. (dalej jako: k.k.s.).

² Należy zauważyć, że normodawca od dawna traktuje kategorie „przestępstwa skarbowego” i „wykroczenia skarbowego” jako kategorie formalnie odrębne od „przestępstwa powszechnego (pospolitego)” i „wykroczenia powszechnego (pospolitego)”. Nie można zatem uznać za trafne tych stanowisk, w których autorzy uznają „przestępstwo skarbowe” i „wykroczenie skarbowe” za kategorie węższą od „przestępstwa powszechnego” (pospolitego) i „wykroczenia powszechnego” (pospolitego). Takie błędne stanowisko przedstawił w literaturze F. Prusak na tle ustawy z 12 lipca 1995 r. o zmianie Kodeksu karnego, Kodeksu karnego wykonawczego oraz o podwyższeniu dolnych i górnych granic grzywien i nawiązek w prawie karnym (Dz. U. Nr 95, poz. 475), stwierdzając, że „wchodzą one w szerszy zakres pojęć przestępstw i wykroczeń”, w: *Nowe podwyższenie granic kar majątkowych oraz progów rozgraniczających przestępstwa i wykroczenia skarbowe*, „Przegląd Sądowy” 1996, nr 4, s. 30. Krytycznie w tym zakresie Z. Gostyński, w: *W prawie karnym skarbowym bez zmian, Polemika z F. Prusaka*, „Przegląd Sądowy” 1996, nr 10, s. 79-81. Rozgraniczenie przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego ma ważne znaczenie społeczne w sensie systemowym. W tym zakresie zachodzi konieczność zwrócenia uwagi na wyraźne rozgraniczenie „przestępstwa” i „przestępstwa skarbowego” oraz „wykroczenia” i „wykroczenia skarbowego”, które nastąpiło w licznych przepisach ustawy – Przepisy wprowadzające Kodeks karny skarbowy z 10 września 1999 r. (Dz. U. Nr 83, poz. 991). Jako przykład takiej zmiany można wskazać np. na przepis art. 235 k.k. Zmiana polegała na dodaniu poza terminem „przestępstwo” następujących zwrotów normatywnych „lub o przestępstwie skarbowym”. Podobną uwagę można odnieść do podstawowego dla zwalczania przestępczości zorganizowanej przepisu art. 258 k.k. Zob. także Uchwała SN (pełnego składu) z 4 kwietnia 2005 r., I KZP 7/05, OSNKW 2005, nr 5, poz. 44; L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy, Komentarz*, Warszawa 2007, s. 7-9. Por. A. Mogilnicki, *Dwutorowość represji karnej przy przestępstwach zwykłych i skarbowych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1937, z. 3; J. Raglewski, *Relacja pojęć „przestępstwo”*

jednorodny (szczególny) przedmiot ochrony (należności publicznoprawne Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub innych podmiotów), lecz także ze względu na niewystępujące w prawie karnym powszechnym (pospolitym) w szczególności takie instytucje, jak odpowiedzialność posiłkowa, interwencja, czy rodzaj podmiotów prowadzących postępowanie (finansowy organ postępowania przygotowawczego, organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego). Ze względu na swoją specyfikę³ (finansowy ich charakter⁴) przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, które należy zaliczyć do przestępczości drobnej i średniej, wymagają innych niż na gruncie prawa karnego powszechnego (pospolitego) instrumentów polityczno-kryminalnych. W tym zakresie wskazać należy, w szczególności na (niezbędną⁵) wyodrębnioną w oddzielny rozdział – rozdział II (część I, tytułu I k.k.s.), nietypową na tle instrumentów polityczno-kryminalnych za przestępstwa i wykroczenia powszechne (pospolite), grupę racjonalnych instytucji „Zaniechanie ukarania sprawcy”⁶; dominację kary grzywny za przestępstwa skarbowe, wyłączność kary grzywny określonej kwotowo za wykroczenie skarbowe (jedyna kara przewidziana w katalogu kar za wykroczenie skarbowe), znaczną redukcję obecności w ustawowym zagrożeniu karnym za dane przestępstwo skarbowe kary pozbawienia wolności (nigdy nie występuje samoistnie)⁷. Autonomiczny charakter prawa karnego skarbowego względem prawa karnego powszechnego (pospolitego) wymaga zatem zgoła odmiennych rozwiązań normatywnych wyodrębnionych w oddzielnym od Kodeksu karnego i Kodeksu wykroczeń akcie normatywnym⁸.

– „przestępstwo skarbowe” oraz „wykroczenie” – „wykroczenie skarbowe” w polskim systemie prawa karnego, „Prokuratura i Prawo” 1998, nr 5; G. Bogdan, *Relacja pojęć przestępstwa i przestępstwa skarbowego w polskim prawie karnym*, „Przegląd Sądowy” 1997, nr 5.

³ Szeroko w tym zakresie m.in. Z. Siwik, *System środków penalnych w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 1986, s. 6-14; L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 15-29; J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania sprawcy jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011, s. 81-83.

⁴ Z. Siwik, op. cit., s. 9.

⁵ Za nieporozumienie należy uznać poglądy negujące zasadność tego typu instrumentów polityczno-kryminalnych dla przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Pogląd taki prezentuje T. Bojarski, w: *Kodeks karny skarbowy a kodeks karny – kilka uwag porównawczych*, w: P. Hofmański, K. Zgryzek (red.), *Współczesne problemy procesu karnego i wymiaru sprawiedliwości. Księga ku czci Profesora Kazimierza Marszałka*, Katowice 2003. Słusznie zatem po raz kolejny przypomina Z. Siwik, odnosząc się krytycznie do prezentowanych przez T. Bojarskiego poglądów o wadliwości konstrukcji rozdziału II (działu I k.k.s.) – „Instytucje zaniechania sprawcy”, iż niestety (niekiedy) zapomina się, że przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe to nie zwykle *causae criminales*, że Kodeks karny skarbowy odnosi się nie tylko do „przestępstw skarbowych”, ale również i „wykroczeń skarbowych”, że swoistą cechą czynów zabronionych jest kategoria czynów tzw. przepołowionych, w końcu, że od 1971 r. formalnie wykroczenia skarbowe nie należą do kategorii przestępstw skarbowych (zob. szerzej Dyskusja, w: *Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania – ocena i perspektywa zmian. Materiały z ogólnopolskiej konferencji naukowo-szkoleniowej zorganizowanej przez Katedrę Kryminologii i Prawa Karnego Gospodarczego Uniwersytetu Wrocławskiego*, Wrocław 2010, s. 117-118).

⁶ Zob. zwłaszcza Z. Siwik, *Wspólne zasady odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe de lege lata i de lege ferenda*, „Finanse Komunalne” 2005, nr 5, s. 17.

⁷ Podkreślić należy, że system karnoprawnej reakcji nie może być budowany w taki sposób, jak ma to miejsce w przypadku przestępczości powszechnej (pospolitej).

⁸ Szerzej na temat swoistości prawa karnego skarbowego zob. zwłaszcza Z. Siwik, *System środków penalnych...*, s. 6-14; idem, Wprowadzenie, w: *Ustawa karna skarbowa. Przepisy wprowadzające i związane. Tabele zmian*, Warszawa 1996, s. XV-XVI, XXV-XXXIV; *Główne kierunki zmian dokonanych*

Ważne znaczenie w omawianym zakresie odgrywa formalnoprawna reguła wyłączności polskiego ustawodawstwa karnego skarbowego w zakresie typizacji czynu zabronionego jako „przestępstwa skarbowego” lub „wykroczenia skarbowego” wyrażona (wprost) przez przepis art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s. Okazuje się, że pomimo wyraźnego unormowania w przepisie art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s. powoływanej formalnoprawnej reguły, w praktyce legislacyjnej pojawiają się problemy związane z właściwą lokalizacją typu czynu zabronionego jako przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Podobną uwagę należy odnieść do praktyki orzeczniczej⁹. Niejednokrotnie do przestępstw powszechnych (pospolitych) lub wykroczeń powszechnych (pospolitych) stosowane są błędnie przepisy części ogólnej k.k.s. Również w literaturze fachowej pomimo wyraźnego wyodrębnienia formalnoprawnej reguły wyłączności polskiego ustawodawstwa karnego skarbowego w zakresie typizacji czynu zabronionego jako „przestępstwa skarbowego” lub „wykroczenia skarbowego” w przepisie art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s. niektórzy autorzy uznają za możliwe lokalizowanie poza częścią szczególną k.k.s. przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, a tym samym stosowanie przepisów części ogólnej k.k.s. Taki stan (zarówno na płaszczyźnie legislacyjnej, orzeczniczej, jak i w niektórych opracowaniach o charakterze komentarzowym) pomimo wyraźnego unormowania w art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s. tej reguły formalnoprawnej budzi uzasadnione zaniepokojenie. Tym samym nie jest to jedynie problem natury doktrynalnej, ale ma istotne znaczenie dla stosowania przepisów w praktyce. Z trudnych do wyjaśnienia przyczyn zapomina się (niestety) o obowiązywaniu tej ważnej (podstawowej) reguły formalnoprawnej.

II. ATYPOWOŚĆ ZUPEŁNEJ KODYFIKACJI KARNEJ SKARBOWEJ W SYSTEMIE PRAWA KARNEGO *SENSU LARGO*

Tradycją polskiego prawa karnego powszechnego (pospolitego) jest brak zamkniętego katalogu czynów zabronionych jako przestępstw powszechnych (pospolitych) w części szczególnej. Wyczerpującego katalogu przestępstw powszechnych (pospolitych) nie zawierały kodeksy karne z 1932¹⁰ i 1969 r.¹¹ Również i obecnie obowiązujący Kodeks karny z 1997 r.¹² w części szczególnej zawiera tylko pewną (zasadniczą) grupę przestępstw powszechnych (pospolitych)¹³, pozostawiając poza jej obrębem bardzo obszerną ich grupę¹⁴. Podobną

w *Kodeksie karnym skarbowym z 1999 roku. Ogólna charakterystyka*, w: Z. Siwik (red.), op. cit., s. 19 i n. O. Włodkowski, *Znaczenie słowniczka tekstu aktu prawnego na przykładzie Kodeksu karnego skarbowego*, „Przegląd Prawa i Administracji” 41, 2012, s. 95-116; idem, *Rola wskaźnika bazowego „minimalnego wynagrodzenia” w Kodeksie karnym skarbowym*, w: *Nowa kodyfikacja prawa karnego*, t. 28, Wrocław 2012, s. 325-343.

⁹ Zob. m.in. uchwała SN z 4 kwietnia 2005 r., I KZP 7/05, op. cit.

¹⁰ Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 11 lipca 1932 r. – Kodeks karny, Dz. U. Nr 60, poz. 571 ze zm.

¹¹ Ustawa z 19 kwietnia 1969 r. – Kodeks karny, Dz. U. Nr 13, poz. 94 ze zm.

¹² Ustawa z 6 czerwca 1997 r., Dz. U. 1997, Nr 88, poz. 553 (dalej jako: k.k.).

¹³ Zob. *Kodeks karny. Kodeks postępowania karnego. Kodeks karny wykonawczy. Nowe kodeksy karne – z 1997 r. z uzasadnieniem*, Warszawa 1997, s. 178.

¹⁴ Zob. m.in. R. Zawłocki, *Kryminalizacja obrotu gospodarczego w Polsce*, w: T. Dukiet-Nagórska (red.), *Zagadnienia współczesnej polityki kryminalnej*, Bielsko-Biała 2006, s. 25-26.

uwagę należy odnieść w stosunku do Kodeksu wykroczeń z 1971 r. Taki stan prawa karnego powszechnego (pospolitego) wymaga odróżnienia tzw. kodeksowego prawa karnego powszechnego od tzw. pozakodeksowego prawa karnego powszechnego. W literaturze fachowej prawa karnego brak zgodności, czy kodyfikacja przestępstw zlokalizowanych poza częścią szczególną k.k. powinna nastąpić, czy nie. Za pełną kodyfikacją opowiadają się wyraźnie m.in. M. Bojarski i W. Radecki¹⁵. Za „dychotomią” lokalizacji (część szczególna kodeksu karnego i tzw. ustawy karne dodatkowe) opowiada się m.in. O. Górniok¹⁶, natomiast L. Wilk¹⁷ i M. Błaszczyk¹⁸ zdają się prezentować pośrednie stanowisko¹⁹.

Powyższych uwag nie można natomiast odnieść w stosunku do ustawodawstwa karnego skarbowego, w tym do obowiązującego Kodeksu karnego skarbowego, którego jedną z podstawowych cech jest zamknięty katalog przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Rozwiązanie przewidziane przez k.k.s. jest nie tylko atypowe na tle k.k., lecz także k.w. Jest to jedna z wielu tradycyjnych swoistości prawa karnego skarbowego.

W stosunku do poprzednio obowiązujących (od 1926 r.) ustaw karnych skarbowych jest to pierwszy akt normatywny rangi ustawy (kodeks), który w oddzielnej jednostce redakcyjnej – art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s. – wyraża formalnoprawną regułę zamkniętego katalogu typów czynów zabronionych: przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Podkreślenia wymaga fakt, że pomimo braku wyraźnego, odrębnego formalnoprawnego unormowania tej reguły w postaci, w jakiej uczynił to normodawca nowelizacją z 2005 r. w przepisie art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s., w poprzednio obowiązujących ustawach karnych skarbowych reguła ta obowiązywała. Wynikała ona interpretacyjnie w szczególności z tych przepisów, które podawały definicje przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego. W tym zakresie wskazać należy przykładowo na: ustawę karną skarbową z 14 kwietnia 1960 r.²⁰ – art. 1 („Przestępstwami skarbowymi są występki skarbowe i wykroczenia skarbowe przewidziane w niniejszej ustawie”); ustawę karną skarbową z 26 października 1971 r.²¹ – art. 1 („Przestępstwem skarbowym jest czyn społecznie niebezpieczny, zabroniony przez niniejszą ustawę pod groźbą kary pozbawienia wolności, ograniczenia wolności lub grzywny”) i art. 35 („Wykroczeniem skarbowym jest czyn społecznie niebezpieczny, zabroniony przez niniejszą ustawę pod groźbą kary pieniężnej”). Jest to już zatem swego rodzaju tradycja na gruncie prawa karnego skarbowego, że „przestępstwo skarbowe” i „wykroczenie skarbowe” to kategoria odrębna od „przestępstwa powszechnego

¹⁵ M. Bojarski, W. Radecki, *O pełną kodyfikację prawa karnego*, „Prokuratura i Prawo” 1995, z. 5, s. 63-67. Zob. także W. Radecki, w: M. Bojarski, W. Radecki, *Pozakodeksowe prawo karne*, t. 2: *Przestępstwa gospodarcze oraz przestępstwa przeciwko środowisku*. Komentarz, Warszawa 2003, s. 37.

¹⁶ O. Górniok, w: eadem (red.), *Prawo karne gospodarcze*, Warszawa 2003, s. 13-15.

¹⁷ L. Wilk, *Uwagi o tzw. pozakodeksowym prawie karnym (w świetle idei zupełnej kodyfikacji karnej)*, „Państwo i Prawo” 2011, z. 7-8, s. 65.

¹⁸ M. Błaszczyk, *Pozakodeksowe prawo karne – czy utrzymać status quo?*, w: L. Gardocki, M. Królikowski, A. Walczak-Żochowska (red.), *Gaudium in litteris est. Księga jubileuszowa ofiarowana Pani Profesor Genowefie Rejman z okazji osiemdziesiątych urodzin*, Warszawa 2005, s. 25.

¹⁹ Zob. L. Wilk, *Uwagi...*, s. 65.

²⁰ Dz. U. Nr 21, poz. 123.

²¹ Dz. U. Nr 28, poz. 260 ze zm. (dalej jako: u.k.s. z 1971 r.).

i wykroczenia powszechnego” i że przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym może być tylko i wyłącznie ten typ czynu zabronionego, który w ustawie karnej skarbowej został zlokalizowany.

Prezentowane rozwiązanie formalnoprawne przyjęte przez normodawcę w k.k.s. ma wiele zalet. Po pierwsze, jest jedynym miejscem, gdzie zlokalizowane są (wyraźnie) przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe²². Taki „zamknięty” zbiór przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych pozwala poprzez sięgnięcie tylko i wyłącznie do części szczególnej k.k.s. ustalić, czy zachowanie jest, czy nie jest zabronione. Nie ma więc konieczności podejmowania wysiłku w poszukiwaniu ustawy, która może penalizować dane zachowanie jako przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. W praktyce takie rozwiązanie normatywne pozwala także na wyeliminowanie ewentualnych wątpliwości w zakresie odróżnienia „deliktów skarbowych” (podatkowych, celnych, dewizowych, hazardowych) od czynów zabronionych, to jest przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. W rzeczywistości o zaliczeniu danego typu czynu zabronionego do kategorii przestępstwa skarbowego czy wykroczenia skarbowego decyduje normodawca, lokalizując ten typ czynu zabronionego w części szczególnej k.k.s.²³ Relewantność przyjętego przez normodawcę założenia odgrywa zatem ważną rolę w procesie stanowienia przepisów karnych. Pozwala bowiem także na zachowanie spójności zarówno w zakresie dotyczącym utrzymania właściwego stopnia karnoprawnej dolegliwości, jak i właściwego zakresu kryminalizacji, w szczególności poprzez wyeliminowanie twórczenia regulacji *lex specialis* w ustawach pozakodeksowych w stosunku do ogólnych typów czynów zabronionych z k.k.s. Zlokalizowanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych pozwala również na zachowanie właściwej relacji pomiędzy przestępstwem skarbowym a wykroczeniem skarbowym (ma to znaczenie dla tzw. typów przepołowionych).

Nie można również w kontekście omawianej reguły zapominać o ważnym argumentie praktycznym dotyczącym wykroczeń skarbowych. Mianowicie, k.k.s., zmierzając do uproszczenia i odformalizowania postępowania w sprawach o wykroczenia skarbowe, wprowadził tryb mandatowy. W tym miejscu podkreślenia wymaga fakt, że dzięki pełnej realizacji omawianej formalnoprawnej reguły stosowanie przepisów k.k.s. w trybie mandatowym jest w pełni możliwe i łatwe zwłaszcza przez osoby nieposiadające wykształcenia prawniczego²⁴. Tym samym cała materia niezbędna dla stosowania trybu mandatowego została zlokalizowana w k.k.s. Nie trzeba więc sięgać do innych przepisów prawnych zlokalizowanych poza k.k.s. Dzięki temu cała część szczególna k.k.s. przy zastosowaniu nieprzypadkowego układu części szczególnej²⁵ tworzy spójny, przejrzysty zbiór przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych.

²² Zgodnie z § 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie Zasad techniki prawodawczej, Dz. U. 2002, Nr 100, poz. 908 (dalej jako: z.t.p.), ustawa powinna wyczerpująco regulować daną dziedzinę spraw, nie pozostawiając poza zakresem swego unormowania istotnych fragmentów tej dziedziny.

²³ Zob. także Uzasadnienie, w: *Nowa kodyfikacja karna. Kodeks karny skarbowy*, z. 25, Warszawa 1999, s. 211.

²⁴ Szerzej zob. *Nowa...*, z. 25, s. 186-187 oraz 261-262.

²⁵ Nie można zapominać, że część szczególna k.k.s. nie przewiduje odrębnego katalogu przestępstw skarbowych i odrębnego katalogu wykroczeń skarbowych. Zob. Z. Siwik, *Dyskusja*, w: Z. Siwik (red.), op. cit., s. 123. W zakresie oceny części szczególnej tytułu I k.k.s. zob. m.in. L. Wilk, *Problematyka części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego (ze szczególnym uwzględnieniem przestępstw i wykroczeń podatkowych) próba oceny i kierunki zmian*, w: Z. Siwik (red.), op. cit., s. 75-84.

Dlatego krytycznie należy ocenić poglądy tych autorów, którzy uznają za możliwe stworzenie w k.k. i k.w., na wzór części wojskowej zlokalizowanej w k.k., części karnej skarbowej zamiast oddzielnej ustawy karnej skarbowej. Pogląd taki zaprezentował F. Prusak, który podkreślił, że „na przykładzie wojskowego prawa i postępowania karnego można było dostrzec proces stopniowej jego uniformizacji z powszechnym prawem i postępowaniem karnym. Podobną sytuację i trendy można od dawna dostrzec w prawie karnym skarbowym, które w ciągu 50 lat – co wyraźnie widać – zbliżyło się znacząco, niemalże do identyczności, do powszechnych przepisów karnych”²⁶. Zlokalizowanie przestępstw skarbowych w k.k., a wykroczeń skarbowych w k.w. prowadziłoby nie tylko to naruszenia reguły wyłączności – brak zamkniętego katalogu przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. W praktyce powstałyby także liczne wątpliwości, czy do danego typu czynu zabronionego zlokalizowanego w ustawach karnych dodatkowych należy stosować zasady odpowiedzialności i zasady karania zawarte w części karnej skarbowej k.k. albo części karnej skarbowej k.w. i jakie byłoby kryterium warunkujące zastosowanie tych przepisów. Mogłoby to prowadzić do sytuacji, że w jednym przypadku typ czynu zabronionego zlokalizowany w ustawach karnych dodatkowych zostałby uznany za typ czynu zabronionego w rozumieniu części karnej skarbowej (k.k. albo k.w.), w innym przypadku już nie. Dodatkowo warto zwrócić uwagę w szczególności na typy tzw. przepołowione (zob. m.in. art. 54 k.k.s.), stanowiące pewną zasadniczą część; konieczność powtórzenia (przekopowania) tego, co jest obecnie unormowane w rozdziałach 1, 2 i 3 k.k.s., do części karnoskarbowej Kodeksu karnego oraz rozdziału 1, 2 i 4 do części karnoskarbowej Kodeksu wykroczeń; czy stworzenia takiego słowniczka, jak zawarty w art. 53 k.k.s., w części karnoskarbowej k.k. i części karnoskarbowej k.w. Podobną uwagę należy odnieść w stosunku do Kodeksu postępowania karnego i Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia²⁷. Tym samym powoływana reguła jest niezbędna. Ewentualnej zmiany nie można uzasadniać niezupełną kodyfikacją prawa karnego powszechnego. Zasad odnoszących się do prawa karnego powszechnego (pospolitego) nie należy automatycznie przenosić na płaszczyznę prawa karnego skarbowego. Systemowo prawo karne skarbowe jest autonomiczne względem prawa karnego powszechnego (pospolitego).

W tym miejscu podkreślenia wymaga fakt, że obecnie obowiązujący k.k.s. przewiduje wspólne ogólne przepisy dla przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych (rozdział I: „Przepisy wstępne” [art. 1-15]), rozdział II: „Instytucje

²⁶ F. Prusak, *Niekompletna kodyfikacja*, „Rzeczpospolita” z 30 stycznia 1997 r., nr 25.

²⁷ Stanowisko o braku możliwości „rozparcelowania” materii zawartej w Kodeksie karnym skarbowym prezentuje w literaturze fachowej V. Konarska-Wrzošek, konstatując, że „w ogóle uznać należy, że rozparcelowanie norm prawa karnego skarbowego po różnych aktach prawnych jest niemożliwe do satysfakcjonującego przeprowadzenia i nie jest dobrym rozwiązaniem. Osobna regulacja karna skarbową wydaje się zdecydowanie lepszym rozwiązaniem i należy przy tej tradycji pozostać”, w: A. Marek, T. Oczkowski (red.), *Kodeks karny a Kodeks karny skarbowy – zbieżności i różnice skłaniające do refleksji nad zasadnością utrzymania odrębnych kodyfikacji, Problem spójności prawa karnego z perspektywy jego nowelizacji. Materiały Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr Prawa Karnego, Toruń 20-22 września 2010 r.*, s. 174.

zaniechania ukarania sprawcy” [art. 16-19] oraz rozdział V: „Objaśnienie wyrażeń ustawowych” [art. 53])²⁸. Dzięki takiemu rozwiązaniu legislacyjnemu nastąpiła w stosunku do poprzednio obowiązującej u.k.s. z 1971 r. wyraźnie widoczna redukcja liczby przepisów karnych. Ta odmienna od prawa karnego powszechnego (pospolitego) systematyka k.k.s. oznacza w praktyce konieczność niepomijania przepisów zawartych w rozdziale I: „Przepisy wstępne” podczas rozstrzygania o pociągnięciu lub niedociągnięciu do odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe. Inaczej rzecz ujmując, przykładowo rozstrzygając o pociągnięciu lub niepociągnięciu do odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe, organ orzekający nie może jedynie bazować na regulacji zawartej w rozdziale III: „Przestępstwo skarbowe”. Jako przykład nieprawidłowego czytania (a nie interpretowania) przepisów karnych k.k.s. można wskazać sprawę stanowiącą przedmiot wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 16 stycznia 2001 r. (P 5/00)²⁹. Powoływany wyrok dotyczył zarzutu niekonstytucyjności przepisu art. 20 § 2 k.k.s. z powodu braku odesłania do przepisu art. 53 k.k. Okazuje się, że sąd pytający nie sięgnął do przepisów zawartych w rozdziale I: „Przepisy wstępne” k.k.s., w których odpowiednik art. 53 k.k. (tzn. art. 12 i 13) został zlokalizowany. W tym miejscu należy podkreślić, że przepisy art. 12 i 13 k.k.s. są wspólne dla przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych.

III. PROBLEMY LEGISLACYJNE ZWIĄZANE Z LOKALIZACJĄ PRZESTĘPSTWA SKARBOWEGO I WYKROCZENIA SKARBOWEGO W POLSKIM PRAWIE KARNYM *SENSU LARGO*

1. Kontekst historyczny – stan normatywny przed wejściem w życie k.k.s.

Jednym z przykładów ilustrujących problemy legislacyjne w zakresie lokalizacji przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych są przepisy karne ustawy z 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa³⁰ (art. 176-185). Mimo że zgodnie z art. 155 Ordynacji „przestępstwami podatkowymi” były „czyny i zaniechania, zagrożone w czasie ich popełnienia, a związane z wymiarem podatków i polegające na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie podatków skarbowych lub na obejściu, albo niewykonaniu przepisów ordynacji lub nakazów i zarządzeń władz podatkowych”, nie były one „przestępstwami skarbowymi”. Te „przepisy karne” („podatkowe”) były przestępstwami powszechnymi (pospolitymi)³¹. Dopiero w 1947 r. włączono ochronę karną podatków bezpośrednich do prawa karnego skarbowego³².

²⁸ Szerzej zob. zwłaszcza Z. Siwik, *Wspólne zasady...*, s. 6 i n.

²⁹ Dz. U. Nr 7, poz. 61.

³⁰ Dz. U. Nr 39, poz. 346.

³¹ Dodatkowo przypomnienia wymaga, że zgodnie z przepisem art. 159 wspomnianej Ordynacji: „o ile ordynacja podatkowa nie zawiera przepisów odmiennych, stosuje się przepisy części ogólnej prawa o wykroczeniach oraz przepisy kodeksu postępowania karnego”.

³² Z. Siwik, w: Z. Siwik (red.), op. cit., s. 123.

Podobne uwagi jak wyżej odnieść można do regulacji normatywnej dotyczącej tzw. przepisów karnych dewizowych. Przykładowo, o ile przed wejściem w życie ustawy karnej skarbowej z 1960 r.³³ czyny zabronione zlokalizowane w dekrete Prezydenta Rzeczypospolitej z 26 kwietnia 1936 r. w sprawie obrotu pieniężnego z zagranicą oraz obrotu zagranicznymi i krajowymi środkami płatniczymi³⁴, ustawach: z 26 kwietnia 1950 r. o zgłaszaniu zobowiązań wobec zagranicy oraz znajdującego się w kraju mienia cudzoziemców³⁵, z 28 października 1950 r. o zakazie posiadania walut obcych, monet złotych, złota i platyny oraz zaostrzeniu kar za niektóre przestępstwa dewizowe³⁶ czy ustawie karnej dewizowej z 28 marca 1952 r.³⁷ miały karnopowszechny³⁸, a nie karnoskarbowy charakter, o tyle w wyniku włączenia ich do części szczególnej (rozdział 3: „Przestępstwa dewizowe”) ustawy karnej skarbowej z 1960 r. zyskały charakter karnoskarbowy.

Problem stosowania przepisów ustawy karnej skarbowej z 1971 r. do przepisów prawa karnego powszechnego (pospolitego) znalazł swoje odbicie w postanowieniu Sądu Najwyższego z 26 lutego 1977 r. (I KR 11/77)³⁹, wydanym na gruncie art. 135 § 1 k.k. z 1969 r. i art. 19 u.k.s. W powoływanym postanowieniu SN zauważył, że „Interwencja przewidziana w art. 19 u.k.s. nie jest dopuszczalna w sprawach o przestępstwa określone w art. 135 § 1 k.k., jako nie należących do przestępstw przewidzianych w ustawie karnej skarbowej i rozpoznawanych w innym niż przewidziany w tej ustawie trybie postępowania”. Stanowisko SN należy ocenić pozytywnie. Podkreślenia wymaga fakt, co słusznie także w dalszej części zauważył SN, że „interwencja jest więc instytucją przewidzianą jedynie w ustawie karnej skarbowej oraz dopuszczalną jedynie w sprawach o przestępstwa skarbowe przewidziane w tej ustawie i rozpoznawane w trybie przewidzianym w tej ustawie. Stosowanie tej instytucji w sprawach o przestępstwa przewidziane w innych ustawach, rozpoznawanych w innym trybie, nie jest dopuszczalne”⁴⁰.

Jeszcze innym przykładem ilustrującym prezentowane zagadnienie jest problem lokalizacji tzw. naruszenia tajemnicy skarbowej. Zachowanie to zlokalizowane zostało w art. 306 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁴¹. Taka lokalizacja powoływanego czynu zabronionego oznaczała w praktyce, że nie można go było uznać za przestępstwo skarbowe. W rzeczywistości naruszenie tajemnicy skarbowej w okresie obowiązywania ustawy karnej skarbowej z 1971 r., a obecnie – k.k.s. ma charakter pozakodeksowego

³³ Dz. U. Nr 21, poz. 123.

³⁴ Dz. U. R.P. 1938, Nr 86, poz. 584 i 1939, Nr 87, poz. 549.

³⁵ Dz. U. R. P. Nr 21, poz. 182.

³⁶ Dz. U. R. P. Nr 50, poz. 460.

³⁷ Dz. U. Nr 21, poz. 134.

³⁸ Z. Siwik stwierdza, że „ustawa karna dewizowa z 1952 r. była typową ustawą karną dodatkową powszechnego prawa karnego, a nie prawa karnego skarbowego” (*Podstawy...*, s. 14).

³⁹ OSNKW 1977, nr 4-5, poz. 48.

⁴⁰ Na gruncie u.k.s. z 1971 r. pogląd o regule wyłączności prezentowali w szczególności Z. Siwik i J. Bafia. Zob. zwłaszcza Z. Siwik, *Podstawy...*, s. 23; J. Bafia, w: J. Bafia et al., *Ustawa karna skarbową z komentarzem*, Warszawa 1973, s. 14.

⁴¹ Dz. U 2005, Nr 8, poz. 60 ze zm.

przestępstwa powszechnego (pospolitego). W praktyce oznaczało to także, że uchylone ustawą z 10 września 1999 r. przepisy wprowadzające Kodeks karny skarbowy⁴² art. 16 i 17 ustawy z 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników były przestępstwami i wykroczeniami powszechnymi (pospolitymi), a nie przestępstwami skarbowymi i wykroczeniami skarbowymi. Podobną uwagę należy odnieść w stosunku do art. 20-25 ustawy z 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy⁴³.

2. Stan normatywny po wejściu w życie k.k.s.

Stan normatywny od momentu wejścia w życie k.k.s. do chwili obecnej wymaga rozróżnienia dwóch okresów: od wejścia w życie k.k.s. (17 października 1999 r.) do wejścia w życie tzw. dużej nowelizacji z 28 lipca 2005 r.⁴⁴ (16 grudnia 2005 r.) oraz po wejściu w życie tzw. dużej nowelizacji z 2005 r. (17 grudnia 2005 r.). Kryterium warunkującym konieczność wyodrębnienia tych dwóch etapów jest zasadnicza zmiana treści przepisu art. 53 § 1 k.k.s. w wyniku dodania zdania drugiego. Pierwotna treść tego przepisu przedstawiała się następująco: „Czyn zabroniony jest to zachowanie o znamionach określonych w kodeksie, chociażby nie stanowiło ono przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego”. Od tzw. dużej nowelizacji z 2005 r. brzmi on: „Czyn zabroniony jest to zachowanie o znamionach określonych w kodeksie, chociażby nie stanowiło ono przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Określenie czynu zabronionego jako przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego może nastąpić tylko w niniejszym kodeksie”. W uzasadnieniu Projektu ustawy nowelizującej z 28 lipca 2005 r. podkreślono, że: „proponowana zmiana w art. 53 [dop. – O.W.] § 1 ma za zadanie wyeliminowanie niejednokrotnie nieprzemyślanych regulacji prawnofinansowych o charakterze pozakodeksowym (typowy przykład zawiera art. 3 projektu), zaś w większym jeszcze stopniu rozstrzygnięcie istotnych wątpliwości interpretacyjnych dotyczących racjonalności stosowania wówczas do poszczególnych zachowań sprawy przepisów części ogólnej K.k. z 1997 r. albo K.k.s. z 1999 r.”.

Zagadnienie otwartego czy zamkniętego katalogu przestępstw skarbowych czy wykroczeń skarbowych w okresie od wejścia w życie k.k.s. do momentu wejścia w życie tzw. dużej nowelizacji z 2005 r. zarysowało się w literaturze fachowej na tle przepisu art. 40i ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym⁴⁵, zlokalizowanym w rozdziale 4a: „Przepisy karne skarbowe”. Przepis art. 40i stanowił w sposób następujący:

⁴² Dz. U. Nr 83, poz. 931.

⁴³ Dz. U. Nr 127, poz. 584 ze zm.

⁴⁴ Ustawa z 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 178, poz. 1479.

⁴⁵ Dalej jako: p.t.u.

1. Kto podrabia albo przerabia bon paliwowy albo upoważnienie do odbioru bonów, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie.
2. Kto w celu popełnienia przestępstwa skarbowego określonego w ust. 1 uzyskuje lub przysposabia środki, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do roku, albo obu tym karom łącznie.
3. Nie podlega karze za przestępstwo skarbowe określone w ust. 2 sprawca, który odstąpił od jego dokonania, w szczególności zniszczył uzyskane lub przysposobione środki lub zapobiegł skorzystaniu z nich w przyszłości.
4. W wypadku mniejszej wagi sprawca czynu zabronionego określonego w ust. 1 lub 2 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

W literaturze fachowej negatywna ocena co do takiego zabiegu legislacyjnego normodawcy przedstawiona została m.in. przez A. Bartosiewicza oraz R. Kubackiego. Autorzy jednoznacznie stwierdzili, że brak możliwości uznania zachowań typizowanych w art. 40i p.t.u. za przestępstwa skarbowe czy wykroczenia skarbowe⁴⁶.

Należy podkreślić fakt, że dodatkowe wprowadzenie zd. 2 w art. 53 § 1 k.k.s. (dużą nowelizacją z 2005 r.) nie może być uznawane za wprowadzenie czegoś nowego, co dotychczas nie było w k.k.s. unormowane⁴⁷. Regułę tę można było zrekonstruować interpretacyjnie, w szczególności na podstawie przepisu art. 53 § 1, 2 i 3 k.k.s. W uzasadnieniu projektu k.k.s. podkreślono zresztą, że „takie podejście metodologiczne, aby część szczególna obejmowała wszystkie przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, jest bardzo ważne z tego powodu, że o tym, czy dane przestępstwo lub wykroczenie jest »skarbowe« decyduje nie faktyczny przedmiot ochrony, lecz formalnie Kodeks karny skarbowy, w którym zostały opisane jego czyny zabronione [...]”⁴⁸. Przed wejściem w życie dużej nowelizacji z 2005 r. za zamkniętym katalogiem przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych opowiedział się Sąd Najwyższy w uchwale z 4 kwietnia 2005 r., podkreślając, że „prawo karne skarbowe pozostaje zatem, pod rządem Kodeksu karnego skarbowego, nadal szczególną dziedziną prawa karnego, ale jest to już dziedzina w pełni autonomiczna, która nie tylko ma wyłączność [wyróż. – O.W.] na statuowanie czynów skarbowych, ale w której odpowiedzialność za przestępstwa skarbowe opiera się na odrębnie ujętych, choć podobnych jak w prawie karnym powszechnym, ale nie tych samych, zasadach”⁴⁹. Mając powyższe na uwadze, należy uznać, że powoływana reguła pomimo jej wyraźnego wyartykułowania dużą nowelizacją z 2005 r. obowiązywała już od wejścia w życie k.k.s. Podobną uwagę należy odnieść do u.k.s.

⁴⁶ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ułomne przepisy karne skarbowe dotyczące VAT*, „Glosa” 2002, nr 7, s. 15-19.

⁴⁷ G. Łabuda oraz T. Razowski, oceniając tę zmianę, zauważyli, że „przepis ten jakkolwiek nie niesie za sobą zmiany w stosunku do dotychczasowego uregulowania (zasada ta wynikała bowiem z 1§ 1 k.k.s. w związku z art. 53 § 2 i 3 k.k.s. sprzed nowelizacji), eliminuje *pro futuro* wszelkie próby ustanawiania przestępstw i wykroczeń skarbowych poza Kodeksem [...]”, *Nowa kodyfikacja karna. Wybrane zagadnienia noweli Kodeksu karnego skarbowego z 28 lipca 2005*, z. 34, Warszawa 2005, s. 214.

⁴⁸ *Nowa...*, z. 25, s. 211.

⁴⁹ Uchwała SN, I KZP 7/05, OSN – IKW 2005, z. 5.

z 1971 r.⁵⁰, jak również ustaw karnych skarbowych obowiązujących od 1926 r. (1932, 1936, 1947, 1960).

Niestety podobny zabieg legislacyjny jak w wypadku art. 40i u.p.t.u. normodawca dokonał na gruncie ustawy o grach hazardowych z 2009 r. Pomimo obszernej nowelizacji przepisów karnoskarbowych art. 107-111 k.k.s. (rozdział 9: „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko organizacji gier hazardowych”) normodawca zdecydował się na pozostawienie dodatkowo w ustawie hazardowej z 2009 r. czynu zabronionego, który typizuje błędnie jako wykroczenie skarbowe. Na marginesie należy wskazać na lekceważącą Zasady techniki prawodawczej z 2002 r. lokalizację tego czynu zabronionego. Przepis art. 142 zlokalizowany jest w rozdziale 12: „Przepisy przejściowe i dostosowujące”. Zgodnie z obowiązującymi z.t.p. lokalizacja przepisów karnych powinna nastąpić przed Przepisami przejściowymi, dostosowującymi i końcowymi⁵¹.

Artykuł 142 stanowi, że:

1. Osoba kierująca działalnością gastronomiczną, handlową lub usługową w lokalu, w którym znajduje się punkt gry na automatach o niskich wygranych, jest obowiązana pisemnie powiadomić właściwego ze względu na lokalizację lokalu naczelnika urzędu celnego o wstawieniu do lokalu automatu do gier – przed jego uruchomieniem.
2. Kto wbrew obowiązкови określönemu w ust. 1 nie powiadamia naczelnika urzędu celnego o wstawieniu do lokalu automatu do gier, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

W literaturze fachowej również i w tym wypadku uznano, że pomimo posłużenia się zwrotem „za wykroczenie skarbowe” nie można uznać, iż art. 142 ust. 2 typizuje zachowanie jako „wykroczenie skarbowe”⁵². W praktyce orzeczniczej oznacza to w szczególności brak możliwości skorzystania z dobrodziejstwa instytucji zaniechania ukarania sprawcy – dobrowolnego poddania się odpowiedzialności⁵³. W rzeczywistości oznacza to, że art. 142 ust. 2 przewiduje wykroczenie powszechne i zgodnie z formalnoprawną regułą wyrażoną przez art. 48 k.w. należy stosować przepisy części ogólnej k.w.⁵⁴

⁵⁰ Zob. Z. Siwik, *Podstawy...*, s. 23.

⁵¹ Krytycznie na temat lokalizacji przepisu art. 142 w tym zakresie zob. Z. Siwik, *Główne...*, w: Z. Siwik (red.), op. cit., s. 32.

⁵² L. Wilk, *Systemowa lokalizacja przepisów karnych dotyczących hazardu*, „Państwo i Prawo” 2011, z. 10, s. 61-62; idem, *Problematyka...*, s. 83-84; L. Wilk, *Hazard. Studium kryminologiczne i prawne*, Warszawa 2012, s. 204-206 i 273; podobnie S. Kowalski, *Kilka uwag o „wykroczeniu skarbowym” z ustawy hazardowej*, „Monitor Prawniczy” 2012, nr 3, s. 167-168.

⁵³ Na problemy praktyczne w tym zakresie zob. S. Kowalski, op. cit., s. 167-168.

⁵⁴ Z. Siwik, *Główne...*, w: Z. Siwik (red.), op. cit., s. 302.

IV. DODATKOWE ARGUMENTY ŚWIADCZĄCE O WYŁĄCZNOŚCI K.K.S. W ZAKRESIE TYPIZACJI CZYNU ZABRONIONEGO JAKO „PRZESTĘPSTWA SKARBOWEGO” LUB „WYKROCZENIA SKARBOWEGO”

Podstawowym argumentem przemawiającym za przyjęciem stanowiska o wyłączności k.k.s. w zakresie typizacji czynu zabronionego jako przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego jest dodatkowa treść przepisu art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s. Już na samym początku należy podkreślić, że omawianą regułę formalnoprawną wyraźnie wyraża przepis art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s. Nie jest ona zatem domniemana czy konstruowana interpretacyjnie na podstawie poszczególnych przepisów tego aktu prawnego.

Reguła formalnoprawna wyrażona w art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s. pełni dwie zasadnicze funkcje. Po pierwsze, jest sztywną dyrektywą kierowaną do normodawcy, sprowadzającą się do lokalizowania czynów zabronionych jako przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych tylko i wyłącznie w części szczególnej k.k.s. Należy mieć na uwadze, że przepis art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s. nie pozostawia normodawcy w tym zakresie wyboru co do lokalizacji przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego. Nie można zatem zgodzić się z stanowiskiem prezentowanym w komentarzu do Kodeksu karnego skarbowego przez G. Bogdana, że „jakikolwiek typ przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego zlokalizowany poza strukturą Kodeksu karnego skarbowego będzie wypierał regulacje art. 53 § 1 KKS na zasadzie specjalności”⁵⁵, gdyż takie zachowania będą zawsze tzw. pozakodeksowymi przestępstwami powszechnymi (pospolitymi) lub pozakodeksowymi wykroczeniami powszechnymi (pospolitymi) (zob. art. 116 k.k. i art. 48 kw.).

Po drugie, powoływany przepis (art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s.) pełni funkcję interpretacyjną kierowaną do użytkownika odbiorcy tego przepisu, wyjaśniając, czy dane zachowanie zlokalizowane poza częścią szczególną k.k.s. jest, czy nie jest przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym. Przykładowo, problem taki zdaje się niejednokrotnie pojawiać w odniesieniu do przestępstw tzw. bilansowych z ustawy o rachunkowości z 1994 r., w stosunku do których niejednokrotnie są stosowane (*de facto* błędnie) przepisy k.k.s., podczas gdy tzw. przestępstwa bilansowe z art. 77-79 u.rach. są pozakodeksowymi przestępstwami gospodarczymi⁵⁶. Nie sposób zatem uznać za trafne stanowiska T. Grzegorzcyka, że „jeżeli mimo to ustawodawca w ustawie finansowej, a więc poza tym kodeksem, i obecnie założy ustanowienie przestępstwa lub wykroczenia, któremu nada cechy czynu skarbowego (np. przez odwołanie się w sferze orzekania do stosowania k.k.s.), to zachowanie takie będzie czynem skarbowym, a fakt naruszenia reguły płynącej z art. 53 § 1 zdanie drugie nie odbiera jeszcze takiemu czynowi cech przestępstwa lub wykroczenia skarbowego”⁵⁷. Mając powyższe na uwadze, należy stwierdzić, że każde zachowanie zlokalizowane

⁵⁵ G. Bogdan, w: G. Bogdan et al., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007, s. 283.

⁵⁶ O. Włodkowski, *Przepisy karne ustawy o rachunkowości*, Warszawa 2012, s. 124-125.

⁵⁷ T. Grzegorzcyk, *Kodeks...*, s. 200.

poza k.k.s. należy poczytywać za przestępstwo powszechne lub wykroczenie powszechne, a nie za „przestępstwo skarbowe” albo „wykroczenie skarbowe”.

Lektura art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s. w sposób kategoryczny przesądza o tym, że uznanie danego typu czynu zabronionego za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe może nastąpić tylko w części szczególnej k.k.s. Już na samym początku należy wskazać, że w treści tego przepisu normodawca wprost posłużył się zwrotem „tylko”. W słownikach języka polskiego „tylko” jest rozumiane jako partykuła ograniczająca odniesienie komunikowanego w zdaniu sądu do tych obiektów i stanów rzeczy, które są wymienione. Posłużenia się zwrotem „może” w treści art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s. nie należy interpretować w kategoriach możliwego wyboru – jest podyktowane względami stylistycznymi. Należy zauważyć, że zastąpienie zwrotów „może nastąpić” zwrotem „następuje” w żaden sposób nie zmieniłoby i tak wyraźnie wyeksponowanej reguły. Następnie, użyty przez normodawcę zwrot „kodeks” należy rozumieć jako Kodeks karny skarbowy, a nie jakąkolwiek ustawę. W rzeczywistości eliminuje to spod zakresu pojęcia „kodeks” ustawę prawa finansowego czy ustawę o grach hazardowych⁵⁸ (zob. art. 142 ust. 2). Po trzecie, normodawca posłużył się w opisie również zwrotem „niniejszym” (poprzedzającym zwrot „kodeks”) co w rzeczywistości oznacza także to, że nie chodzi o jakikolwiek inny kodeks (np. Kodeks karny czy Kodeks wykroczeń, a tym bardziej ustawę), a tylko i wyłącznie o ten, w którym ten przepis został zlokalizowany, czyli Kodeks karny skarbowy.

Z powyższymi argumentami koresponduje również sposób zdefiniowania takich zwrotów, jak: „czyn zabroniony” „przestępstwo skarbowe” (art. 53 § 2 k.k.s.) czy „wykroczenie skarbowe” (art. 53 § 3 k.k.s.)⁵⁹. Odnosząc się do definicji czynu zabronionego z art. 53 § 1 k.k.s. oraz definicji czynu zabronionego z art. 115 § 1 k.k., warto zwrócić uwagę, że o ile na płaszczyźnie przepisu art. 53 § 1 k.k.s. normodawca posłużył się zwrotem „kodeks”, o tyle na gruncie art. 115 § 1 k.k. zwrotem normatywnym „ustawa”. Gdyby normodawca za obowiązującą regułę przyjął tę, zgodnie z którą uznanie danego czynu zabronionego za przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe może nastąpić poza częścią szczególną k.k.s., posłużyłby się, podobnie jak na gruncie przepisu art. 115 § 1 k.k., zwrotem normatywnym „ustawa” zamiast „kodeks”. Następnie, odnosząc się przykładowo jeszcze do innej definicji legalnej z art. 53 § 2 k.k.s. (przestępstwo skarbowe), można ustalić, że „przestępstwem skarbowym jest czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności”. Podkreślenia wymaga fakt, że podobnie jak w wypadku art. 53 § 1 zd. 1 i 2 k.k.s. również w art. 53 § 2 k.k.s. normodawca posłużył się zwrotem „kodeks”, a nie „ustawa”. Co prawda nie posłużył się zwrotem „niniejszy” jak w treści art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s., niemniej jednak przez zwrot „kodeks” na gruncie art. 53 § 2 k.k.s. należy rozumieć właśnie k.k.s. Podobny zabieg legislacyjny został zastosowany w odniesieniu do wyjaśnienia zwrotu „wykroczenie skarbowe”.

⁵⁸ Dz. U. 2009, Nr 201, poz. 1540 ze zm.

⁵⁹ Zob. także V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010, s. 34.

Innym przykładem jest przepis art. 1 § 4 k.k.s. Z brzmienia tego przepisy wynika, że „do dokonania przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego wymagane jest nastąpienie określonego w kodeksie skutku [...]”. Gdyby normodawca nie przyjął za wiążącą omawianej reguły, posłużyłby się zamiast zwrotem „kodeks” zwrotem „ustawa”, szerszym w stosunku do „kodeksu”. Podkreślenia wymaga fakt, że posłużenie się zwrotem „kodeks” nie ma charakteru przypadkowego. Tam gdzie normodawca chciał się posłużyć zwrotem „ustawa” dla odróżnienia od „kodeksu”, tak uczynił. W tym zakresie należy wskazać na przepis art. 5 § 1 k.k.s. Z przepisu art. 5 § 1 k.k.s. wynika, że „na zasadach określonych w kodeksie odpowiada ten tylko, kto popełnia czyn zabroniony po ukończeniu lat 17, chyba że przepis ustawy [wyróż. – O.W.] stanowi inaczej”⁶⁰. Oznacza to, że normodawca, tworząc k.k.s., nie tylko był konsekwentny w aspekcie zewnętrznym (niepozostawienie żadnych przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych poza częścią szczególną k.k.s.), lecz także w aspekcie wewnętrznym – typizując daną materię, wyraźnie wskazuje, że znajduje ona zastosowanie w obrębie czynów zabronionych zlokalizowanych w k.k.s., a nie w odniesieniu do czynów zabronionych zlokalizowanych poza częścią szczególną k.k.s.

Kolejnym relevantnym argumentem świadczącym o obowiązywaniu omawianej reguły jest także brak tzw. ogólnej klauzuli stosowania przepisów k.k.s., takiej, jaka występuje w k.k. (art. 116⁶¹) i k.w. (art. 47⁶²). Powoływana klauzula nie została skonstruowana ani dla przestępstw skarbowych, ani wykroczeń skarbowych, ani razem w rozdziale I: „Przepisy wstępne”, ani też oddzielnie w odniesieniu do przestępstw skarbowych w rozdziale III: „Przestępstwo skarbowe” czy wykroczeń skarbowych w rozdziale IV: „Wykroczenie skarbowe”. Brak również odesłania do art. 116 k.k. przez art. 20 § 2 k.k.s. czy do art. 48 k.w. przez art. 46 k.k.s. lub inny przepis. W tym zakresie dodatkowo należy zwrócić uwagę na przepis art. XV ustawy z 20 maja 1971 r. – Przepisy wprowadzające Kodeks wykroczeń 1971 r.; z jego brzmienia wynika, że „Przepisy kodeksu wykroczeń nie mają zastosowania do wykroczeń skarbowych”⁶³. Rzeczywisty brak klauzuli „odpowiedniego” stosowania przepisów k.k.s. przy przyjęciu stanowiska o niezamkniętym katalogu przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych mogłoby w praktyce prowadzić do poważnych konsekwencji w zakresie dotyczącym prawidłowego stosowania przepisów części ogólnej k.k.s. W praktyce pojawiłyby się pytania, czy te przepisy należy stosować wprost, czy odpowiednio⁶⁴, czy istnieje możliwość modyfikacji przepisów części ogólnej w ustawach karnych skarbowych dodatkowych i w jakim zakresie, czy w razie

⁶⁰ Zob. ustawę z 26 października 1982 r. o postępowaniu w sprawach nieletnich, Dz. U. 10, Nr 33, poz. 109 ze zm.

⁶¹ Przepisy części ogólnej tego kodeksu stosuje się do innych ustaw przewidujących odpowiedzialność karną, chyba że ustawy te wyraźnie wyłączają ich zastosowanie. J. Raglewski, w: *Kodeks...*, A. Zoll (red.), *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, t. 1: *Komentarz do art. 1-116 k.k.*, wyd. 3, Warszawa 2007, s. 1253 i n.

⁶² Z brzmienia przepisu art. 48 k.w. wynika, że przepisy części ogólnej Kodeksu wykroczeń stosuje się do wykroczeń przewidzianych w innych ustawach, jeżeli ustawy te nie zawierają przepisów odmiennych.

⁶³ Dz. U. 1971, Nr 12, poz. 115.

⁶⁴ Z. Siwik, „*Odpowiednie*” stosowanie przepisów Kodeksu karnego w prawie karnym skarbowym, *„Przegląd Prawa i Administracji”* 1987, s. 112-113.

wątpliwości przepisy części ogólnej k.k.s. ulegają wyłączeniu, czy nie. Dzięki obowiązywaniu formalnoprawnej reguły prawnej zakazu stanowienia czynów zabronionych jako przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych w innych ustawach niż k.k.s. brak również możliwości stanowienia odmiennych zasad odpowiedzialności i zasad karania od tych, które zostały wyrażone w przepisach art. 1-52 k.k.s.

V. UWAGI PODSUMOWUJĄCE

Reguła wyłączności polskiego ustawodawstwa karnego skarbowego w zakresie typizacji czynu zabronionego jako „przestępstwa skarbowego” lub „wykroczenia skarbowego” jest jednym z podstawowych unormowań świadczących o autonomiczności tej wyspecjalizowanej dziedziny, jaką jest prawo karne skarbowe, wyrażonym wprost przez przepis art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s. Pomimo braku wyraźnego unormowania tej reguły w sposób, w jaki uczynił to normodawca na gruncie art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s. (tzw. duża nowela z 2005 r.), obowiązywała ona już od 1926 r., czyli od pierwszej ustawy karnej skarbowej. Jest to zatem jedno z tradycyjnych – tak jak w szczególności odpowiedzialność posiłkowa, instytucja czynnego żalu, dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, interwencja, idealny zbieg czynów karalnych – rozwiązań normatywnych wyróżniających prawo karne skarbowe na tle prawa karnego powszechnego (pospolitego).

Wydaje się, że takie rozwiązanie normatywne stanowi wyraz sprzeciwu normodawcy wobec tworzenia obok regulacji kodeksowej, również i (drugiej) regulacji pozakodeksowej. Takie rozwiązanie normatywne na gruncie prawa karnego skarbowego jest niezbędne. Ewentualnej zmiany nie można uzasadniać niezupełną kodyfikacją prawa karnego powszechnego (pospolite) (kodeksowe i pozakodeksowe prawa karne powszechne). Zasad odnoszących się do prawa karnego powszechnego i utrwalonych na jego płaszczyźnie schematów myślowych nie należy automatycznie przenosić na płaszczyznę prawa karnego skarbowego. Systemowo prawo karne skarbowe, co należy raz jeszcze wyraźnie podkreślić, jest autonomiczne względem prawa karnego powszechnego (pospolitego).

Zasadność obowiązywania tej reguły podyktowana jest wieloma względami o charakterze polityczno-kryminalnym, a w szczególności odmiennością kategorii typu czynu zabronionego „przestępstwo skarbowe” i „wykroczenie skarbowe” w stosunku do „przestępstwo powszechne” i „wykroczenie powszechne” i szczególnym, jednorodnym przedmiotem ochrony w postaci ochrony interesów fiskalnych Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego i Wspólnot Europejskich. Dlatego konieczne jest stosowanie odmiennych od tradycyjnych dla przestępczości powszechnej (pospolitej) rozwiązań normatywnych w zakresie reakcji karnoprawnej (w zależności od okoliczności zmierzających do regresji lub progresji karania). Zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych wymaga zastosowania odmiennych, wspólnych i spójnych rozwiązań dla tej kategorii przestępczości w postaci odrębnej, kompleksowej i całościowej regulacji normatywnej. Takie rozwiązanie normatywne pozwala

na zachowanie spójności w praktyce orzeczniczej, w szczególności w zakresie dotyczącym prawidłowości kwalifikowania zachowania jako przestępstwo skarbowe lub przestępstwo powszechne, co z kolei znajduje swoje daleko idące skutki zarówno w zakresie dotyczącym zasad odpowiedzialności, jak i mającej znaleźć zastosowanie karnoprawnej reakcji. Służy temu niewątpliwie poddana interpretacji reguła wyłączności ustawodawstwa karnego skarbowego w zakresie typizacji czynu zabronionego jako „przestępstwa skarbowego” lub „wykroczenia skarbowego”, przewidująca obligatoryjność zlokalizowania tylko i wyłącznie w jednym miejscu wszystkich przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Nie ulega wątpliwości, że dzięki przyjęciu przez normodawcę omawianej reguły za obowiązującą stosowanie przepisów Kodeksu karnego skarbowego jest łatwiejsze. Dzięki temu rozwiązaniu ustalenie, co jest przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym, jest proste. Tym samym to, co jest w Kodeksie karnym skarbowym, jest przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym, a to, co jest poza Kodeksem karnym skarbowym, jest albo przestępstwem powszechnym (pospolitym) lub wykroczeniem powszechnym (pospolitym), albo „deliktem skarbowym”⁶⁵. W praktyce oznacza to brak możliwości uznania za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe czynu zabronionego zlokalizowanego poza częścią szczególną Kodeksu karnego skarbowego, nawet gdyby określał czyn naruszający interes finansowy państwa.

dr Olaf Włodkowski
Uniwersytet Wrocławski

THE RULE OF EXCLUSIVITY OF THE POLISH FISCAL CRIMINAL CODE
IN THE AREA OF STANDARDISATION OF A PROHIBITED ACT AS A ‘FISCAL OFFENCE’
OR A ‘FISCAL PETTY CRIME’

Summary

The rule of exclusivity of fiscal criminal legislation in the area of standardisation of a prohibited act as a ‘fiscal offence’ or ‘fiscal petty crime’ has been a traditional normative regulation of fiscal criminal law since 1926. It is one of the specifics of that law.

Despite the fact that the above rule is in force and binding, there occur problems related to the location of this category of prohibited acts in legislative practice.

Whether a certain prohibited act is classified as a fiscal offence or a fiscal petty crime is decided by the legislator who locates a given act in the Detailed Part of the Fiscal Penal Code. Acts that have been included in that part of the Fiscal Penal Code are either fiscal offences or fiscal petty crimes while all other acts, not included in that part, are either common offences or common petty crimes. In practice this means that Articles 1-53 of the Fiscal Penal Code apply only to fiscal offences and fiscal petty crimes referred to in the Detailed Part of the Fiscal Penal Code.

A further analysis leads to a conclusion that the provisions of the Fiscal Penal Code cannot be divided and transferred to the Criminal Code regulations and the Code of Petty Crimes. The rule of exclusivity of fiscal criminal legislation in the area of standardisation of a prohibited act as a ‘fiscal offence’ or ‘fiscal petty crime’ is a well-founded and indispensable regulation of fiscal criminal law.

⁶⁵ Na temat nieprawidłowości posługiwania się w odniesieniu do „przestępstw skarbowych” i „wykroczeń skarbowych” wspólną kategorią nazwową „delikt skarbowy” zob. Z. Siwik, *Dyskusja*, w: Z. Siwik (red.), op. cit., s. 124.

Copyright of Journal of Law, Economics and Sociology is the property of Faculty of Law and Administration of Adam Mickiewicz University in Poznan and its content may not be copied or emailed to multiple sites or posted to a listserv without the copyright holder's express written permission. However, users may print, download, or email articles for individual use.

Właścicielem praw autorskich do „Ruchu Prawniczego, Ekonomicznego i Socjologicznego” jest Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu. Zawartość czasopisma nie może być kopiowana, przesyłana do innych stron internetowych bądź zamieszczana na blogach bez pisemnej zgody wydawcy. Niemniej artykuły można drukować, kopiować lub przysyłać w formie elektronicznej na własny użytek.