

# KODEKS KARNY SKARBOWY

Komentarz

redakcja naukowa Igor Zgoliński

---

Adam Bułat, Violetta Konarska-Wrzosek  
Tomasz Oczkowski, Igor Zgoliński

---

KOMENTARZE

WYDANIE **2**

---

# KODEKS KARNY SKARBOWY

Komentarz

redakcja naukowa Igor Zgoliński

---

Adam Bułat, Violetta Konarska-Wrzosek  
Tomasz Oczkowski, Igor Zgoliński

---

KOMENTARZE

Zamów książkę w księgarni internetowej

**profinfo.pl**  
księgarnia internetowa

WYDANIE

**2**

Stan prawny na 1 lutego 2021 r.

Wydawca  
Monika Pawłowska

Redaktor prowadzący  
Tomasz Pietrzak

Opracowanie redakcyjne  
JustLuk

Projekt okładek serii  
Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

Komentarze do poszczególnych artykułów przygotowali:

Adam Bułat: 113–135, 150–156, 165–177

Violetta Konarska-Wrzošek: 1–15, 20–45, 178–191

Tomasz Oczkowski: 46–53, 75a–106ł, 136–141

Igor Zgoliński: 16–19, 54–75, 107–111, 142–149, 157–164

prawolubni

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

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

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

ISBN 978-83-8187-899-9  
2. wydanie

Dział Praw Autorskich  
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33  
tel. 22 535 82 19  
e-mail: [ksiazki@wolterskluger.pl](mailto:ksiazki@wolterskluger.pl)

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

## Przedmowa

W związku z kolejnymi zmianami normatywnymi dokonanymi w obszarze prawa karnego skarbowego, postępowania karnego oraz prawa podatkowego, oddajemy do rąk Czytelnika najbardziej aktualny na rynku wydawniczym komentarz do przepisów Kodeksu karnego skarbowego. Uwzględnia on, co oczywiste, nie tylko zmiany przepisów, lecz także najnowsze piśmiennictwo i dorobek judykatury.

Prawo karne skarbowe to specyficzna dziedzina prawa karnego, którą z powodzeniem określić można mianem prawa pogranicza. Łączy kilka gałęzi prawa, a na ogół to właśnie ich koegzystencja wymaga uwzględnienia w interpretacji. Jest to niewątpliwie bardzo obszerna materia prawna, do tego podlegająca dynamicznym zmianom legislacyjnym.

Zauważalny jest też na tym tle wzrost kazuistyki przyjmowanych regulacji oraz postępująca dekompozycja Kodeksu karnego skarbowego. Komentarz natomiast nie tylko w sposób pragmatyczny przedstawia przepisy Kodeksu karnego skarbowego, lecz także odnosi się do fundamentalnych koncepcji teoretycznych, wypracowanych w doktrynie. Bez nich wszakże właściwe stosowanie przepisów nie byłoby możliwe. W efekcie stanowi pewnego rodzaju kompilację, składającą się z podbudowy teoretycznej oraz dominujących elementów praktycznych, przez co ujmuje omawianą problematykę w sposób kompleksowy.

Komentarz został napisany przez czwórkę pracowników naukowych, głównie związanych z praktyką i będących specjalistami w dziedzi-

nie prawa karnego skarbowego. Z tego względu praktyczny aspekt komentarza jest jego najbardziej istotną cechą. Autorzy, wykorzystując swe doświadczenie zawodowe i dorobek naukowy, dokonali zwięzłej, lecz wnikliwej i komunikatywnej analizy przepisów. Co również warto podkreślić, nie poprzestali na samej eksplikacji przepisów w świetle dorobku doktryny i judykatury, lecz przedstawili własne zapatrywania i propozycje rozwiązań zagadnień spornych. Zamiarem autorów pozostawało również, by przyjęty kształt komentarza nie został osiągnięty kosztem uproszczeń merytorycznych. Jednocześnie chciałbym zaznaczyć, że jakkolwiek komentarz jest pracą zbiorową, to nie został napisany wspólnie przez wszystkich Autorów, lecz każdy z nich opracował w sposób niezależny własne części, które stanowią wyraz jego poglądów w ramach obowiązujących przepisów.

Wyrażam przekonanie, że obecne, drugie wydanie komentarza, będzie nadal pozostawać wartościowym instrumentem w pracy każdego prawnika zajmującego się tą dziedziną prawa. Z założenia komentarz skierowany jest do praktyków, a więc sędziów, prokuratorów, adwokatów, radców prawnych, doradców podatkowych, przedstawicieli finansowych i niefinansowych organów postępowania przygotowawczego (w tym także organów nadrzędnych), a ponadto do osób, które w swej codziennej pracy zawodowej mają styczność z przepisami prawa karnego skarbowego. Komentarz powinien również zainteresować pracowników nauki, aplikantów profesji prawniczych, studentów, a także tych wszystkich, którzy zamierzają poznać bliżej przedmiot regulacji Kodeksu karnego skarbowego.

Toruń, luty 2021 r.

*Igor Zgoliński*

## Wprowadzenie do ustawy

1. **Uwagi wprowadzające.** Ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy, obowiązująca od 17.10.1999 r., jest siódmą z kolei ustawą karną skarbową obowiązującą w Polsce, lecz pierwszą **o nazwie „Kodeks”**. Kodeks karny skarbowy tym różni się od wcześniejszych ustaw karnych skarbowych, że reguluje kompleksowo zagadnienia materialnoprawne, procesowe i wykonawcze związane z ponoszeniem odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe, przy czym w zakresie uregulowań materialnoprawnych cechuje się pełną samodzielnością i niezależnością od uregulowań Kodeksu karnego z 1997 r. i Kodeksu wykroczeń z 1971 r. normujących odpowiedzialność za przestępstwa oraz wykroczenia powszechne. Kodeks karny skarbowy określa w sposób autonomiczny zasady ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej, instytucje wyłączające odpowiedzialność karną, katalog kar, środków karnych, środków probacyjnych oraz zabezpieczających i dyrektywy ich orzekania oraz dużą liczbę definicji ustawowych. Podkreślić jednak należy, że są to uregulowania analogiczne do tych przewidzianych w prawie karnym powszechnym, które albo zostały przeniesione na grunt prawa karnego skarbowego w niezmienionej postaci, albo odpowiednio zmodyfikowane z uwagi na specyfikę czynów karnych skarbowych, które godzą w interesy finansowe i budżety: państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub Unii Europejskiej, co wymaga reakcji karnej czyniącej popełnianie tego typu czynów ekonomicznie nieopłacalnymi, a jednocześnie zapewniającej jak najszybsze i jak najpełniejsze wyrównanie poniesionych uszczerbków finansowych.

2. **Budowa Kodeksu i zakres jego regulacji.** Kodeks karny skarbowy składa się z trzech tytułów. Tytuł I (art. 1–111) reguluje zagadnienia materialnoprawne dotyczące przestępstw i wykroczeń skarbowych. Dzieli się on na dwa działy. Dział I obejmuje **część ogólną**, która zawiera przepisy wstępne oraz uregulowania poświęcone instytucjom zaniechania ukarania sprawcy wspólne dla przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, uregulowania o charakterze ogólnym dotyczące wyłącznie przestępstw skarbowych i uregulowania ogólne dotyczące wyłącznie wykroczeń skarbowych (art. 1–52) oraz tzw. słowniczek, czyli objaśnienie wyrażeń ustawowych dotyczących zarówno przestępstw, jak i wykroczeń skarbowych (art. 53). Dział II obejmuje **część szczególną**, w której stypizowano **zupełny katalog przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych** podzielony na cztery duże grupy obejmujące:
- 1) przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe skierowane przeciwko obowiązkowi podatkowemu i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji (art. 54–84);
  - 2) przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe skierowane przeciwko obowiązkowi celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami (art. 85–96);
  - 3) przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obroto-  
wi dewizowemu (art. 97–106f);
  - 4) przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko organi-  
zacji gier hazardowych (art. 107–111).

**Tytuł II (art. 113–177) reguluje postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.** On również zawiera przepisy ogólne, w których na szczególną uwagę zasługuje **generalne odesłanie w zakresie postępowania** w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe **do przepisów Kodeksu postępowania karnego z 1997 r.**, jeżeli przepisy Kodeksu karnego skarbowego nie stanowią inaczej (art. 113 § 1). To oznacza, że w zakresie unormowań procesowych Kodeks karny skarbowy nie jest kodeksem autonomicznym, lecz bazującym na uregulowaniach Kodeksu postępowania karnego uzupełnianych lub modyfikowanych przez przepisy proceduralne zawarte w Kodeksie karnym skarbowym. Warte podkreślenia jest to, że przepisy Kodeksu postępowania karnego, a nie Kodeksu postępo-

wania w sprawach o wykroczenia stosuje się także odpowiednio do wykroczeń skarbowych. **Tytuł III** (art. 178–191) **normuje postępowanie wykonawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe**. Tutaj w części ogólnej również znajduje się **generalne odwołanie do odpowiedniego stosowania przepisów Kodeksu karnego wykonawczego z 1997 r.** (art. 178 § 1). Przepisy wykonawcze Kodeksu karnego skarbowego są liczebnie skromne i regulują głównie kwestie dotyczące dodatkowych organów, poza tymi, które zostały wymienione w Kodeksie karnym wykonawczym, upoważnionych do dokonywania zabezpieczeń majątkowych i wykonywania orzeczeń oraz związane z wykonywaniem orzeczonych kar i środków karnych, których nie reguluje Kodeks karny wykonawczy albo reguluje je odmiennie.

- 3. Zupełność katalogu czynów karnych skarbowych.** Cechą szczególną prawa karnego skarbowego jest brak typów przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych tzw. pozakodeksowych. **Status przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego mogą mieć tylko czyny zabronione pod groźbą kary, określone i usytuowane w Kodeksie karnym skarbowym** (zob. art. 53 § 1 zdanie drugie). Tylko do czynów karnych skarbowych stosuje się zasady odpowiedzialności, kary i środki oraz pozostałe uregulowania przewidziane w Kodeksie karnym skarbowym.



Artykuł 16b k.k.s. nie pozostaje w jakiegokolwiek relacji z przepisami art. 16 i 16a k.k.s.<sup>146</sup>

### Art. 17. [Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności]

**§ 1. Sąd może udzielić zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, jeżeli wina sprawcy i okoliczności popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego nie budzą wątpliwości, a jednocześnie:**

- 1) uiszczono w całości wymagalną należność publicznoprawną, jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym nastąpiło uszczuplenie tej należności;
- 2) sprawca uiszczył kwotę odpowiadającą co najmniej najniższej karze grzywny grożącej za dany czyn zabroniony;
- 3) sprawca wyraził zgodę na przepadek przedmiotów co najmniej w takim zakresie, w jakim ten przepadek jest obowiązkowy, a w razie niemożności złożenia tych przedmiotów – uiszczył ich równowartość pieniężną; przepisy art. 16 § 2 zdanie trzecie oraz art. 31 § 3 pkt 2 stosuje się odpowiednio;
- 4) uiszczono co najmniej zryczałtowaną równowartość kosztów postępowania.

**§ 2. Niedopuszczalne jest udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, jeżeli:**

- 1) przestępstwo skarbowe zagrożone jest karą ograniczenia wolności albo karą pozbawienia wolności;
- 2) przestępstwo skarbowe zagrożone tylko karą grzywny popełniono w warunkach określonych w art. 37 § 1 lub art. 38 § 2;
- 3) zgłoszono interwencję co do przedmiotu podlegającego przepadkowi, chyba że zostanie ona cofnięta przez interwenienta do czasu wniesienia aktu oskarżenia do sądu.

1. **Uwagi wstępne.** Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (wcześniej określane mianem dobrowolnego poddania się karze) jest jedną

<sup>146</sup> G. Łabuda [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks...*, 2017, komentarz do art. 16b.

z instytucji pozwalających na zaniechanie ukarania w obliczu przyjęcia przez sprawcę przestęstwa lub wykroczenia skarbowego określonej postawy procesowej, objawiającej się przede wszystkim w dążeniu do uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej i chęci szybkiego zakończenia postępowania. Niewątpliwie materializuje ona obowiązujący w prawie karnym skarbowym prymat funkcji egzekucyjnej nad represyjną i wpisuje się niesprzecznie w cały katalog instrumentów temu służących, *nota bene* skorelowanych proporcjonalnie do faz postępowania. **Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności to bodaj najbardziej popularna w praktyce instytucja służąca zakończeniu postępowań karnych skarbowych, która dodatkowo gwarantuje sprawcy status niekaralności, gdyż wyrok o zezwoleniu na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności nie podlega wpisowi do Krajowego Rejestru Karnego**<sup>147</sup>.

- 2. Geneza i charakter instytucji.** Instytucja dobrowolnego poddania się odpowiedzialności jest oryginalnym rozwiązaniem, samodzielnie wypracowanym przez prawo karne skarbowe i niespotykanym w tym kształcie w powszechnym prawie karnym. Została przejęta w sposób kompilacyjny z porządków prawnych państw zaborczych. W największym stopniu recypowano ją z pruskiej ustawy o postępowaniu karnym administracyjnym w sprawach celnych i podatków pośrednich z 26.07.1897 r., opublikowanej 16.08.1897 r.<sup>148</sup> **Instytucja zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności polega na premiovaniu sprawcy w zamian za szybsze zakończenie sprawy z jednoczesnym wymierzeniem mu dolegliwości o charakterze majątkowym**<sup>149</sup>, acz w ograniczonej wysokości. Jest to z jednej strony forma zaniechania ukarania sprawcy karnoskarbowego czynu zabronionego, a z drugiej – rodzaj pociągnięcia go do odpowiedzialności. Lokalizacja przepisów związanych z dobrowolnym poddaniem się odpowiedzialności, a więc umiejscowienie instytucji w rozdziale odnoszącym się do prawno Karnych instrumentów umożliwiających zaniechanie uka-

<sup>147</sup> I. Zgoliński, *Dobrowolne...*, s. 61–66.

<sup>148</sup> „Gesetzessammlung” 1897/33.

<sup>149</sup> W. Wójtowicz, *Zagadnienia procesowe ustawy karnej skarbowej*, NP 1972/3, s. 357–358.

rania sprawcy, wskazanie, że jest to instytucja z katalogu środków karnych (a zatem *de facto* sankcja o charakterze penalnym) oraz jej unormowanie zarówno w części materialnej, jak i proceduralnej powodują niejasność co do charakteru komentowanej instytucji. W literaturze przedmiotu można wyodrębnić trzy stanowiska w tej kwestii. Pierwsze z nich optuje za ściśle procesowym charakterem dobrowolnego poddania się odpowiedzialności<sup>150</sup>. Zwolennicy tego poglądu traktują dobrowolne poddanie się odpowiedzialności jako swoiste porozumienie karnoprosesowe, które *nota bene* stało się załącznikiem innych instytucji procesowych w powszechnym prawie karnym, jak choćby dobrowolnego poddania się karze, określonego w przepisie art. 387 k.p.k. Jako uzasadnienie stawianej tezy wskazują też, że unormowania procesowe powtarzają częściowo rozwiązania materialnoprawne. Antagoniści tego poglądu opowiadają się za **stricte materialnoprawnym charakterem dobrowolnego poddania się odpowiedzialności**<sup>151</sup>. Stanowisko to uznać należy za słuszne. Komentowana instytucja została zaliczona przecież do środków karnych (zob. art. 22 § 2 pkt 1 i art. 47 § 2 pkt 1 k.k.s.), co w konsekwencji przesądza o jej statusie i charakterze prawnym. Poddanie się odpowiedzialności wymaga zaś zastosowania odmiennej, specyficznej procedury, inicjowanej wnioskiem sprawcy, a kończącej orzeczeniem merytorycznym, stąd konieczność zawarcia w kodeksie unormowań, które w sposób formalny określają przebieg tego rodzaju procesu. Pełnią one jednak rolę wyłącznie służebną i nie można z tego powodu uznawać jej za instytucję o charakterze procesowym. Za materialnym charakterem przemawiają dodatkowo skutki skorzystania z dobrodziejstwa tej instytucji. Polegają one wszakże na definitywnym zakończeniu kwestii odpowiedzialności karnej przez

<sup>150</sup> J. Michalski, *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Warszawa 2000, s. 44; F. Prusak, *Prawo i postępowanie...*, s. 316; A. Skowron, *Postępowanie mandatowe w kodeksie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2001/5, s. 147.

<sup>151</sup> V. Konarska-Wrzošek, *Dyrektywy wyboru...*, s. 167; T. Stępień, K. Stępień, *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Bielsko-Biała 1999, s. 21; G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A.R. Światłowski, *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Gdańsk 2000, s. 48; D. Świecki, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w kodeksie karnym skarbowym*, PS 2001/3, s. 83–84; por. także uchwała SN z 25.10.2000 r., I KZP 24/00, OSNKW 2000/11–12, poz. 96.

poniesienie pewnego rodzaju odpowiedzialności, aczkolwiek niestano-  
wiącej skazania w tradycyjnym pojęciu. Prócz przedstawionych powy-  
żej poglądów pojawiają się ponadto koncepcje o charakterze pośrednim,  
wskazujące na mieszany, materialno-procesowy charakter regulacji<sup>152</sup>.  
Zwolennicy tego poglądu podkreślają, że sytuacja prawna dobrowolne-  
go poddania się odpowiedzialności nie została uregulowana w sposób  
jasny, przy uwzględnieniu, że nawet w części materialnoprawnej Ko-  
deks karny skarbowy jest jednocześnie środkiem karnym i instytucją  
z zakresu ukarania sprawcy. Dodatkowo stanowi przedmiot nadregu-  
lacji, gdyż w części proceduralnej powielono treści zawarte w części  
materialnej, a w części materialnej ujęto normy proceduralne (chodzi  
tu o wzajemne relacje treści art. 17 § 1 względem art. 143 § 1 i 2 oraz  
o treść art. 17 § 2 pkt 3 k.k.s.). Za mieszanym charakterem przemawia  
ponadto systematyka kodeksowa, albowiem regulacje w tym zakresie  
zawarto zarówno w części materialnej, jak i procesowej.

- 3. Pojęcie sprawcy.** Swoistą odmiennością na gruncie komentowanej in-  
stytucji jest pojęcie sprawcy. Nie odnosi się ono do faz postępowania  
karnego i nie oddziela osoby podejrzanej i oskarżonej. Z treści art. 142  
§ 5 k.k.s. wynika jednak, że do sprawcy stosuje się, *mutatis mutandis*,  
przepisy o podejrzanym. Wnosić zatem należy, że **osoba ubiegająca się  
o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, z racji  
swych negocjacji z organem dochodzenia, ma specyficzną, odręb-  
ną pozycję w toku postępowania.** Nie jest wszakże osobą podejrzaną,  
choć z konieczności stosuje się do niej analogiczne przepisy. Nie staje  
się też oskarżonym, gdyż w tym wypadku nie dochodzi do sformu-  
łowania aktu oskarżenia, a jedynie wniosku o udzielenie zezwolenia  
na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. Tym samym złożenie  
owego wniosku nie powoduje procesowej zmiany sytuacji takiej osoby,  
odmiennie niżli w powszechnej procedurze karnej. **Za sprawcę w ro-  
zumieniu art. 17 k.k.s. uznać należy podmioty określone w art. 9 § 1  
i 3 k.k.s. oraz w art. 18 § 2 i 3 k.k. w zw. z art. 20 § k.k.s.**

<sup>152</sup> T. Grzegorzczuk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006; L. Wilk, *Zagad-  
nienia materialnego prawa karnego skarbowego*, Toruń 2004, s. 104; G. Bogdan, A. Nita,  
J. Raglewski, A.R. Światłowski, *Kodeks...*, s. 84; O. Włodkowski, *Prawo karne skarbowe.  
Schematy, tabele, testy, kazusy*, Warszawa 2009, s. 37.

4. **Przesłanki udzielenia zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności z art. 17 § 1 k.k.s.** Słusznie wywodzi T. Razowski, że dobrowolne poddanie się odpowiedzialności opiera się na głębokim uproszczeniu zasad procedowania karnego i jak każdy z konsensualnych sposobów zakończenia postępowania zawiera ono w sobie elementy ograniczenia legalizmu<sup>153</sup>. Ustawodawca w treści komentowanego przepisu określił pewne elementy progowe, których egzystencja implikuje dopuszczalność stosowania tej instytucji. Generalnie przepis art. 17 k.k.s. statuuje zarówno pozytywne, jak i negatywne przesłanki ubiegania się o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, przy czym przesłanki określone w art. 17 § 1 pkt 1–3 k.k.s. są materialnoprawnymi warunkami udzielenia zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności<sup>154</sup>.

Przepis art. 17 § 1 k.k.s. określa **tzw. przesłanki pozytywne**, które dodatkowo podzielić można na przesłanki natury ogólnej (podstawowe) oraz przesłanki natury szczególnej (dodatkowe). Jako przesłanki ogólne, zwane też niekiedy progowymi, traktować bowiem należy wymogi braku wątpliwości co do winy sprawcy oraz okoliczności popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Przesłanki szczególne to dalsze wymogi stawiane w tym przepisie przez ustawodawcę. Wszystkie te przesłanki, tj. zarówno ogólne, jak i szczególne, mają charakter obligatoryjny.

Dodać też trzeba, że **nie wszystkie spośród przesłanek wymienionych w treści art. 17 § 1 k.k.s. muszą być zrealizowane bezpośrednio przez samego sprawcę**. Jest on niewątpliwie obowiązany uiścić określoną kwotę tytułem kary grzywny oraz wyrazić zgodę na przepadek przedmiotów bądź uiścić ich równowartość pieniężną. Pozostałe wymogi, tj. uiszczenie wymagalnej należności publicznoprawnej oraz zryczałtowanych (bądź rzeczywistych) kosztów postępowania, mogą już jednak zostać zrealizowane przez inne osoby. Z reguły będą to podmioty,

<sup>153</sup> T. Razowski [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks...*, 2017, komentarz do art. 17.

<sup>154</sup> Por. uchwała SN z 25.10.2000 r., I KZP 24/00, OSNKW 2000/11–12, poz. 96.

w imieniu lub na rzecz których sprawca działał. Istotny jest tu bowiem aspekt faktyczny, objawiający się w tym, że należność publicznoprawna uszczuplona przez sprawcę może nie stanowić jego należności, lecz być należnością obciążającą inny podmiot<sup>155</sup>.

- a. **Brak wątpliwości co do winy sprawcy.** Zgodnie z art. 42 ust. 3 Konstytucji RP każdą osobę uważa się za niewinną, dopóki jej wina nie zostanie stwierdzona prawomocnym wyrokiem sądu. Wina jest niezbędnym, konstytutywnym składnikiem zarówno każdego przestępstwa, jak i wykroczenia (*nullum crimen nulla contravention sine culpa*). Limituje wymiar kary, a na komentowanej płaszczyźnie wymiar ponoszonej odpowiedzialności. Wprowadzenie w treści przepisu art. 17 § 1 k.k.s. wymogu przypisania winy powinno zmusić organ orzekający do zwrócenia szczególnej uwagi na tę kwestię. W każdej bowiem sprawie karnej skarbowej wina musi być samodzielnie ustalonym elementem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, a więc nie wystarczy stwierdzenie jedynie faktu naruszenia przez sprawcę przepisu prawa finansowego. Bez karnoprawnego elementu winy samo niewykonanie zobowiązania finansowego (jako deliktu finansowego) nie stanowi wszakże przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 4 § 1 k.k.s. przestępstwo lub wykroczenie skarbowe można popełnić – co do zasady – w sposób umyślny, zaś nieumyślnie wyłącznie wtedy, gdy ustawa tak stanowi. Wynika stąd, że czyny karnoskarbowe mogą być umyślne, a niekiedy również nieumyślne, co jest odniesieniem do rodzajów winy, niezależnie od ich form. Winą można zaś określić zarzuczalny z punktu widzenia obowiązującego prawa stosunek sprawcy do realizowanego czynu zabronionego<sup>156</sup>. Wspomniany stosunek sprawcy do czynu może się wyrażać w zamiarze popełnienia czynu zabronionego lub w lekceważeniu

<sup>155</sup> V. Konarska-Wrzosek, *Dyrektywy szczególnie przewidziane w prawie karnym skarbowym* [w:] *System Prawa Karnego*, red. A. Marek, t. 5, *Nauka o karze. Sądowy wymiar kary*, red. T. Kaczmarek, Warszawa 2015, s. 326.

<sup>156</sup> V. Konarska-Wrzosek [w:] V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie...*, s. 60.

Komentarz zawiera wszechstronne omówienie aktualnych problemów praktyki stosowania Kodeksu karnego skarbowego, w szczególności tych zagadnień, które wywołują rozbieżności w orzecznictwie i spory w doktrynie.

W książce opisano szereg zmian wprowadzonych m.in. tarczami antykryzysowymi oraz ustawą o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, obowiązującą od 01.01.2021 r. Odniesiono się również do zmian wynikających z ustawy o doręczeniach elektronicznych, wchodzących w życie dnia 01.07.2021 r.

Autorzy, specjaliści z zakresu prawa karnego skarbowego, zawarli w publikacji wiele wskazówek praktycznych. W przypadku kwestii spornych komentarz nie ogranicza się do samej prezentacji istniejących poglądów, autorzy proponują własne rozwiązania ze stosownym uzasadnieniem.

Książka będzie przydatna przede wszystkim praktykom stosującym prawo karne skarbowe w swej codziennej pracy zawodowej, a więc: sędziom, prokuratorom, adwokatom, radcom prawnym, prawnikom aplikującym w tych zawodach oraz pracownikom administracji skarbowej.

**Igor Zgoliński** – doktor habilitowany nauk prawnych, profesor nadzwyczajny Kujawsko-Pomorskiej Szkoły Wyższej w Bydgoszczy; sędzia Sądu Najwyższego; wykładowca Krajowej Szkoły Sądownictwa i Prokuratury w Krakowie; autor około stu publikacji naukowych z zakresu prawa karnego materialnego, skarbowego, wykonawczego, postępowania karnego oraz aksjologii prawa, współautor komentarzy do Kodeksu karnego, Kodeksu karnego wykonawczego i Kodeksu karnego skarbowego.



**ZAMÓWIENIA:**

INFOLINIA 801 04 45 45

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL

WWW.PROFINFO.PL