

# WĘZŁOWE ZAGADNIENIA PRAWA KARNEGO SKARBOWEGO

10 lat później

REDAKCJA NAUKOWA

PIOTR JÓŹWIAK  
PIOTR HERBOWSKI  
DAWID KORCZYŃSKI





**Węzłowe zagadnienia  
prawa karnego skarbowego**



# **Węzłowe zagadnienia prawa karnego skarbowego**

## **10 lat później**

**Redakcja naukowa**

**Piotr Józwiak  
Piotr Herbowski  
Dawid Korczyński**



**Poznań 2026**

Projekt okładki:  
Wydawnictwo Rys

Recenzja:  
dr hab. Michał Leciak, prof. UMK

Copyright by:  
Autorzy

Copyright by:  
Wydawnictwo Rys

Korekta:  
Sebastian Surendra

Wydanie I  
Poznań 2026

**ISBN 978-83-68668-71-1**

**DOI 10.48226/978-83-68668-71-1**



Wydawnictwo Rys  
ul. Kolejowa 41  
62-070 Dąbrówka  
tel. 600 44 55 80

e-mail: [tomasz.paluszynski@wydawnictworys.com](mailto:tomasz.paluszynski@wydawnictworys.com)  
[www.wydawnictworys.com](http://www.wydawnictworys.com)

## Spis treści

|                                                                                                                                    |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Przedmowa.....                                                                                                                     | 7   |
| <i>Wiesław Kozielowicz</i>                                                                                                         |     |
| Kilka refleksji o idealnym zbiegu przestępstw w polskim prawie karnym skarbowym.....                                               | 11  |
| <i>Lukasz Pilarczyk</i>                                                                                                            |     |
| Podwójna penalizacja na podstawie przepisów k.k.s. i k.k. – możliwości rozwiązania problemu .....                                  | 29  |
| <i>Jerzy Duży</i>                                                                                                                  |     |
| Wprowadzenie w błąd organu podatkowego czy programu analitycznego – problemy prawne na tle weryfikacji deklaracji podatkowych..... | 57  |
| <i>Tomasz Razowski</i>                                                                                                             |     |
| Odpowiedzialność posiłkowa w prawie karnym skarbowym – stuletnia tradycja wobec wyzwań współczesności .....                        | 65  |
| <i>Alicja Małasiak</i>                                                                                                             |     |
| Przestępstwo podatkowe jako nowe pojęcie przestępstwa .....                                                                        | 87  |
| <i>Piotr Herbowski</i>                                                                                                             |     |
| Nowe quasioperacyjne instrumenty prawne – nabycie sprawdzające i zakup kontrolny .....                                             | 95  |
| <i>Dawid Korczyński</i>                                                                                                            |     |
| Zasada ochrony źródła podatku w postępowaniu o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe .....                                | 109 |
| <i>Jacek Sobczak</i>                                                                                                               |     |
| Oszustwo podatkowe deklaracyjne z art. 56 k.k.s. na tle sporów o pojęcie oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym ...        | 129 |
| <i>Piotr Józwiak</i>                                                                                                               |     |
| Zbieg odpowiedzialności karnoskarbowej z odpowiedzialnością karnoadministracyjną.....                                              | 167 |

*Michał Gabriel-Węglowski*

Szach i mat. O braku strategii bezpieczeństwa wewnętrznego  
Polski i dryfującej Prokuraturze..... 183

Bibliografia .....209

Autorzy .....229

## Przedmowa

Oddawana w Państwa ręce monografia stanowi pokłosie ogólnopolskiej konferencji naukowej *Węzłowe zagadnienia prawa karnego skarbowego – 10 lat później*, która odbyła się 3 grudnia 2025 r. w murach Uniwersytetu SWPS w Poznaniu. Wydarzenie to miało charakter szczególny, stanowiąc bezpośrednią kontynuację debaty zainicjowanej dokładnie dekadę wcześniej, w listopadzie 2015 r., kiedy to – również w Poznaniu – zorganizowano konferencję *Węzłowe zagadnienia prawa karnego skarbowego*. Perspektywa minionego dziesięciolecia pozwoliła na pogłębioną analizę ewolucji tej autonomicznej dziedziny prawa, która niezmiennie musi balansować między funkcją represyjną a fiskalną, realizując kluczową zasadę ochrony źródła podatku, nie zapominając jednak o celach sprawiedliwościowych kary.

Założeniem organizatorów było, aby prelegenci, którzy brali udział w konferencji w 2015 r., spojrzeli na omawiane przez nich zagadnienia z perspektywy mijającego dziesięciolecia. Oczywiście podczas samego wydarzenia, jak i w niniejszej publikacji nie zabrakło zagadnień nowych, które nie były przedmiotem rozważań podczas konferencji sprzed 10 lat. Swoje wystąpienia, nawiązujące przynajmniej w jakimś stopniu do referatów z 2015 r., mieli: prof. dr hab. SSN st. spocz. Jacek Sobczak, prof. UMK dr hab. Jerzy Duży (Prokurator Prokuratury Okręgowej w Bydgoszczy), prof. UJD Piotr Herbowski, adw. prof. USWPS dr hab. Piotr Józwiak, SSN st. spocz. Wiesław Kozieliwicz, adw. dr Tomasz Razowski oraz adw. dr Dawid Korczyński. Podczas konferencji wystąpili również wybitni znawcy prawa karnego skarbowego, którzy nie uczestniczyli w niej przed dekadą, tj.: dr Olaf Włodkowski, adw. dr Łukasz Pilarczyk oraz prokurator Prokuratury Okręgowej w Poznaniu Alicja Małasiak. W rolę *Keynote Speakera* wcielił się zaś dr Michał Gabriel-Węglowski (Prokurator Prokuratury Regionalnej w Gdańsku), który mówił o reformie prokuratury i służb odpowiedzialnych za bezpieczeństwo wewnętrzne w Polsce. Warto podkreślić, iż adw. dr Łukasz Pilarczyk (Zespół ds. reformy prawa karnego skarbowego) oraz prok. dr Michał Gabriel-Węglowski (Komisja Kodyfikacyjna

Ustroju Sądownictwa i Prokuratury) są członkami właściwych komisji i zespołów odpowiedzialnych za zmiany prawa w Polsce w zakresie objętym tematyką konferencji. Okoliczność ta pozwala na stwierdzenie, iż zarówno sama konferencja, jak i odbywająca się po każdym z paneli ożywiona dyskusja miały wpływ na ostateczną treść artykułów zawartych w niniejszej monografii.

W centrum rozważań podczas konferencji, której następstwem jest niniejsza publikacja, postawiono zagadnienia o fundamentalnym znaczeniu dla teorii i praktyki prawa karnego skarbowego. Podjęto m.in. niezwykle aktualny problem idealnego zbiegu przestępstw (art. 8 KKS) oraz groźbę podwójnej penalizacji na podstawie przepisów KKS i KK, co w świetle poglądów doktryny oraz orzecznictwa Sądu Najwyższego, a zwłaszcza trybunałów europejskich (TSUE i ETPCz), wywołuje istotne kontrowersje. Autorzy artykułów zmierzali się również z wyzwaniem nowoczesności, analizując wpływ sztucznej inteligencji na weryfikację deklaracji podatkowych oraz status nowych instrumentów quasioperacyjnych, takich jak nabycie sprawdzające. Nie zabrakło także refleksji nad instytucjami o stuletniej tradycji, w tym nad odpowiedzialnością posiłkową, której obecny kształt poddano krytycznej analizie w kontekście standardów rzetelnego procesu. W sposób szczególny podczas konferencji wybrzmiała rola Prokuratury, jako strażnika praworządności w systemie zwalczania przestępczości skarbowej. Współczesny prokurator, sprawując nadzór nad dochodzeniami prowadzonymi przez organy finansowe, staje się gwarantem rzetelności postępowania w dobie cyfryzacji i skomplikowanych mechanizmów podatkowych.

Niniejsza publikacja pokonferencyjna jest nie tylko zapisem pogłębionej refleksji naukowej, ale przede wszystkim wyrazem serdecznego podziękowania dla wszystkich prelegentów oraz uczestników. To właśnie zaangażowanie tych osób oraz nieskrępowana wymiana myśli między światem akademickim a praktyką wymiaru sprawiedliwości nadały temu wydarzeniu wyjątkową rangę. Kolejny raz w konferencji uczestniczyło ponad 200 osób, a wygłoszone referaty wywołały inspirowaną dyskusję po zakończeniu każdego panelu.

Redaktorzy niniejszej publikacji słowa najwyższego uznania i podziękowania kierują do władz Wydziału Psychologii i Prawa

w Poznaniu Uniwersytetu SWPS, na czele z Panią Dziekan profesor Anną Ziółkowską oraz Dyrektorką Operacyjną Agnieszką Osiak, za nieocenione wsparcie organizacyjne i stworzenie doskonałej atmosfery do naukowej dyskusji. Szczególne wyrazy wdzięczności redaktorzy tomu kierują również do Patronów Naukowych konferencji, którymi byli: prof. zw. dr hab. Marek Piechowiak (Uniwersytet SWPS), prof. zw. dr hab. Hubert Izdebski (Uniwersytet SWPS), prof. zw. dr hab. Lech Gardocki (Uniwersytet SWPS), Prokurator Okręgowy w Poznaniu Jacek Duszyński oraz adw. dr Ewa Habryn-Chojnacka (Dziekan Okręgowej Rady Adwokackiej w Poznaniu). Podziękowania należą się również moderatorom poszczególnych paneli, tj. adw. dr. Adrianowi Rycerskiemu, mgr. Aleksandrowi Hyżorkowi oraz adw. dor. pod. Remigiuszowi Pytlikowi, którzy nie tylko dbali o dyscyplinę czasową, ale i bardzo sprawnie i merytorycznie poprowadzili dyskusję po zakończeniu kolejnych paneli.

Dziękujemy również współorganizatorom: Wielkopolskiej Izbie Adwokackiej, Oddziałowi Wielkopolskiemu Krajowej Izby Doradców Podatkowych oraz Krajowej Szkole Sądownictwa i Prokuratury za wspólne budowanie mostów między nauką a praktyką.

Konferencja, która miała miejsce w 2015 r., była wspierana przez prof. dr hab. Teresę Gardocką (1947-2025), dyrektora Instytutu Prawa Uniwersytetu SWPS, która brała w niej udział w charakterze prelegenta, jak i przygotowała publikację pokonferencyjną. Pani Profesor jeszcze w kwietniu deklarowała, iż weźmie udział w kolejnej konferencji, co jednak nie nastąpiło z uwagi na nagłą śmierć Pani Profesor w maju 2025 r. Niech więc niniejsza publikacja będzie również przejawem szacunku dla Jej dokonań naukowych oraz działań w zakresie rozwoju prawa na Uniwersytecie SWPS, w tym zwłaszcza na Wydziale Psychologii i Prawa w Poznaniu.

Dynamiczny rozwój przestępczości ekonomicznej pozwala żywić przekonanie o konieczności kontynuowania badań w obszarze prawa karnego skarbowego. Mamy nadzieję, że wnioski płynące z dekady doświadczeń staną się inspiracją do dalszych poszukiwań i będą służyć sędziom, prokuratorom, adwokatom, radcom prawnym i doradcom podatkowym w ich odpowiedzialnej pracy na rzecz ochrony interesów

finansowych państwa i praw obywatelskich. Podkreślenia wymaga fakt, iż organizatorzy konferencji, pod wpływem sugestii uczestników, podjęli decyzję, iż na następną konferencję karnoskarbową w Poznaniu nie będzie trzeba czekać kolejnych 10 lat. Tak więc do zobaczenia w Poznaniu w 2030 r. na III konferencji poświęconej węzłowym zagadnieniom prawa karnego skarbowego.

Piotr Józwiak  
Piotr Herbowski  
Dawid Korczyński

Poznań, maj 2026 r.

## **Kilka refleksji o idealnym zbiegu przestępstw w polskim prawie karnym skarbowym**

We współczesnym państwie, co do zasady, kategorie zachowań uznawanych za przestępstwa określa ustawodawca, czyli najczęściej parlament. W państwie prawa ustawodawca zatem dokonuje kryminalizacji. Punkt ciężkości takiej ustawy sprowadza się do wyliczenia tych stanów faktycznych, których zaistnienie powoduje zastosowanie przepisów karnych i w konsekwencji ewentualne wymierzenie kary przez władzę sądowniczą. Te stany faktyczne podaje się najczęściej w formie warunkowej „jeżeli ktoś uczynił to a to” lub też „kto uczynił, i następuje opis, to popełnia taki to a taki czyn przestępny”. Kryminalizacja, jak podkreśla profesor Lech Gardocki, oznacza zarówno uznanie jakiegoś czynu za przestępstwo, jak i utrzymywanie przestępności jakiegoś czynu, oczywiście na poziomie reguł (norm) ogólnych. Będzie to więc tworzenie nowych zakazów przez ustawodawcę, jak i utrzymywanie już istniejących. Penalizacja oznacza zagrożenie czynu karą (utrzymywanie zagrożenia czynu karą). Z kolei dekryminalizacja to wyłączenie jakiegoś typu czynu z kręgu przestępstw, a depenalizacja to uchylenie karalności danego typu czynu. Dekryminalizacja nie jest stopniowalna, za to depenalizacja tak<sup>1</sup>. Modelowo, jak się nieraz stwierdza, ocena zasadności kryminalizacji określonego zjawiska powinna odnieść się do katalogu dóbr prawem chronionych. Należy ustalić porównawczy poziom ochrony podobnych postaci naruszania tych samych lub istotnie zbieżnych wartości konstytucyjnych. Trzeba uwzględnić tradycję kodyfikacji oraz metodę w zapisie czynu zabronionego, w tym odpowiednią syntetyczność opisu czynności sprawczej. Rozważać też należy wykorzystanie różnych poziomów ochrony represyjnej (wykroczeniowej, karnej). Nie bez znaczenia jest możliwość dochodzenia roszczeń cywilnoprawnych. Trzeba też wyważyć możliwości efektywnego egzekwowania zakazu

---

<sup>1</sup> L. Gardocki, *Zagadnienia teorii kryminalizacji*, Warszawa 1990, s. 7-10.

ze względu na dostępny sposób opisu czynu zabronionego i trudności dowodowe, z potrzebą deklaratywnego potępienia szkodliwego zachowania przez prawo karne.

Poza sporem jest, że dla funkcjonowania każdego państwa niezbędne jest posiadanie przez nie odpowiednich środków finansowych. W doktrynie wskazuje się, że finanse publiczne obejmują procesy związane z gromadzeniem środków pieniężnych oraz ich rozdysponowywanie. Nie budzi też wątpliwości publicznoprawny charakter prawa finansowego, które jest oparte na władztwie finansowych podmiotów prawa publicznego, czyli państwa i samorządów<sup>2</sup>. Od wieków istnieje, i to niezależnie od ustroju danego państwa, tendencja w ustawodawstwie zmierzająca do zapewnienia ochrony interesów finansowych państwa. Wśród instrumentów prawnych mających służyć temu celowi ustawodawcy posługują się również przepisami karnymi, tworząc tym samym swoisty dział prawa karnego – prawo karne skarbowe. Wskazuje się, iż jest ono szczególnym działem prawa karnego, albowiem jakkolwiek nie istnieją w tym obszarze zasadnicze różnice w stosunku do ogólnych zasad prawa karnego, to zauważa się jednak pewne odchylenia od nich<sup>3</sup>. Uogólniając, można przyjąć, że prawo karne skarbowe jest to zespół norm chroniących interesy finansowe Skarbu Państwa i organów samorządu terytorialnego. Normuje odpowiedzialność karną za przestępstwa i wykroczenia skarbowe, czyli zachowania naruszające interesy Skarbu Państwa w zakresie podatków, ceł, obrotu dewizowego, gier losowych oraz kary i inne środki grożące za ich popełnienie, a nadto zawiera przepisy dotyczące postępowania w takich sprawach, jak też normy regulujące postępowanie wykonawcze w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe<sup>4</sup>. Według stanowiska Sądu Najwyższego, wyrażonego w uchwale pełnego składu

---

<sup>2</sup> W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2020, s. 18-25.

<sup>3</sup> S. Śliwiński, *Prawo karne materialne*, Warszawa 1946, s. 9; M. Cieślak, *Polskie prawo karne. Zarys systemowego ujęcia*, Warszawa 1994, s. 17-18; T. Bojarski, *Polskie prawo karne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2002, s. 25-26; A. Grześkowiak (red.), *Prawo karne*, Warszawa 2007, s. 10,

<sup>4</sup> L. Pohl, *Prawo karne. Wykład części ogólnej*, Warszawa 2013, s. 22-23.

Izby Karnej Sądu Najwyższego z dnia 4 kwietnia 2005 r., sygn. akt I KZP 7/05, prawo karne skarbowe stanowi w pełni autonomiczną dziedzinę prawa karnego, która nie tylko ma wyłączność na statuowanie przestępstw i wykroczeń skarbowych, ale w której odpowiedzialność za nie opiera się na odrębnie ujętych, choć podobnych jak w prawie karnym powszechnym, ale nie na tych samych zasadach<sup>5</sup>. Z kolei Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 16 stycznia 2001 r., sygn. akt P 5/00, podkreślił, że ustawodawca, tworząc unormowania k.k.s., nie musiał trzymać się konstrukcji normatywnych zawartych w k.k., gdy uznał, że regulacja problemu odpowiedzialności karnej w danym obszarze stosunków społecznych powinna opierać się na regulacjach swoistych, odrębnych<sup>6</sup>.

W prawie karnym skarbowym, tak samo jak w prawie karnym powszechnym, obowiązuje zasada, że ten sam czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo skarbowe lub tylko jedno wykroczenie skarbowe. Art. 7 § 1 k.k.s. głosi, że jeżeli ten sam czyn wyczerpuje znamiona określone w dwóch albo więcej przepisach k.k.s., przypisuje się tylko jedno przestępstwo skarbowe lub tylko jedno wykroczenie skarbowe na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów k.k.s. Dla poprawnego zastosowania tego unormowania należy ustalić, czy zbieg przepisów k.k.s. ma charakter tzw. pozornego zbiegu przepisów ustawy, czy tzw. rzeczywistego zbiegu przepisów ustawy. Tak zwany pozorny zbieg przepisów k.k.s. polega na tym, że tylko pozornie wydaje się (stąd nazwa), iż czyn sprawcy narusza co najmniej dwa przepisy k.k.s., gdyż te, co najmniej dwie kwalifikacje prawne, mogą zostać zredukowane do jednej kwalifikacji. Konstrukcja rzeczywistego zbiegu przepisów k.k.s. polega na tym, że sprawca jednym czynem urzeczywistnia znamiona określone w dwóch lub więcej przepisach k.k.s. i nie można, stosując reguły wyłączania wielości ocen, zredukować „wielości ocen prawnych” do jednego przepisu k.k.s. Wyróżnia się trzy reguły wyłączania wielości ocen: zasadę specjalności, zasadę konsumpcji i zasadę subsydiarności. Zasada specjalności oznacza, że zawsze przepis szczególny wyłącza stosowanie przepisu ogólnego (*lex specialis derogat*

<sup>5</sup> OSNKW 2005, z. 5, poz. 44.

<sup>6</sup> OTK 2001, z. 1, poz. 1.

*legi generali*). Niektórzy wywodzą, że w tej sytuacji zbieg przepisów w ogóle nie występuje, albowiem typ podstawowy przestępstwa nie ma charakteru *lex generalis*, lecz jest dopełnieniem zakresu kryminalizacji nieuwzględnionego w ramach typów uprzywilejowanych lub kwalifikowanych. W tym ujęciu powyższa sytuacja nazywana jest zbiegiem pozornym, w odróżnieniu od objętych dwiema pozostałymi regułami, określanych terminem zbiegu niewłaściwego<sup>7</sup>. Zasada konsumpcji oznacza, że przepis pochłaniający (konsumujący) wyłącza zastosowanie przepisu pochłanianego (konsumowanego), czyli zgodnie z zasadą *lex consumens derogat legi consumptae* przepis „skonsumowany” nie będzie miał zastosowania, ponieważ dotyczy okoliczności, która została uwzględniona w przepisie „konsumpcyjnym”. Zasada subsydiarności oznacza, że przepis pierwotny wyłącza stosowanie przepisu posiłkowego (*lex primaria derogat legi subsidiariae*). O tym, który przepis ma charakter pierwotny albo posiłkowy, ustawodawca rozstrzyga za pomocą tzw. klauzuli subsydiarności (por. art. 84 § 2 k.k.s., art. 96 § 2 k.k.s., art. 111 § 2 k.k.s.). Niezależnie od podanej zasady subsydiarności, zwanej ustawową, wyróżnia się też tzw. subsydiarności milczącą. Ma to miejsce w sytuacji przepisu określającego mniej zaawansowaną formę stadialną w stosunku do przepisu określającego formę stadialną bardziej zaawansowaną przy tym samym typie rodzajowym przestępstwa bądź w przypadku przepisu zabraniającego narażenie dobra prawnego na niebezpieczeństwo w stosunku do przepisu zabraniającego naruszenia tego samego dobra.

W doktrynie dominuje stanowisko, że przepis art. 7 k.k.s. rozstrzyga wszystkie odmiany tzw. wewnątrzkodeksowego zbiegu przepisów ustawy<sup>8</sup>. Ujęta w nim konstrukcja jest rozwiązaniem służącym do oddania w podstawie kwalifikacji prawnej całej zawartości kryminalno-politycznej wartościowanego czynu, przy jednoczesnym zachowaniu

<sup>7</sup> W. Wolter, *Kumulatywny zbieg przepisów ustawy*, Warszawa 1960, s. 38-44; W. Wróbel, A. Zoll, *Polskie prawo karne. Część ogólna*, Kraków 2010, s. 292-297.

<sup>8</sup> H. Skwarczyński, *Zbieg czynów karalnych i zbieg przepisów w prawie karnym skarbowym a właściwość organów postępowania przygotowawczego*, WPP 2005, nr 3, s. 118-120.

zasady zakazu multiplikacji przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych nabudowanych na tym samym czynie<sup>9</sup>.

W świetle dominującej linii orzeczniczej Sądu Najwyższego wymienione reguły wyłączania wielości ocen nie mają zastosowania przy przyjmowaniu istnienia, w realiach danej sprawy, konstrukcji tzw. idealnego zbiegu czynów zabronionych, zdefiniowanej w art. 8 k.k.s.<sup>10</sup> Sąd Najwyższy w uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. akt I KZP 19/12, uchwalił, że reguły wyłączania wielości ocen mają zastosowanie jedynie w wypadku zbiegu przepisów ustawy, natomiast nie stosuje się ich w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, o których mowa w art. 8 § 1 k.k.s. W uzasadnieniu uchwały m.in. podniesiono, że reguły wyłączania wielości ocen są jak najściślej powiązane z rzeczywistym zbiegiem przepisów ustawy, który określany jest odrębnie w k.k. i k.k.s. Jeżeli zatem wskazane reguły wyłączania wielości ocen służą jedynie instytucji kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy, która to instytucja funkcjonuje równolegle w k.k. i k.k.s., to nie sposób przyjąć, że reguły te służyć mogą innym celom, a więc np. do redukcji następstw wystąpienia sytuacji, o której mowa w art. 8 § 1 k.k.s. Reguły wyłączania wielości ocen, które są instrumentem prawnym przeznaczonym do konstrukcji kumulatywnego zbiegu przepisów, nie mają, zdaniem Sądu Najwyższego, charakteru uniwersalnego i nie mogą być wykorzystywane do modyfikowania w każdym układzie oceny prawnej takich czy innych kryminalnych zachowań. Zaakcentował, że miał więc rację Sąd Najwyższy, gdy w postanowieniu z dnia 8 kwietnia 2009 r., sygn. akt IV KK 407/08<sup>11</sup>,

---

<sup>9</sup> P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy, Komentarz*, 2010, s. 101.

<sup>10</sup> Por. np. postanowienia Sądu Najwyższego: z dnia 5 grudnia 2017 r., sygn. akt III KK 256/17, LEX 2447332, z dnia 18 kwietnia 2019 r., sygn. akt II KK 82/19, LEX nr 2650813, z dnia 3 lipca 2020 r., sygn. akt V KK 14/20, LEX nr 3152861, z dnia 15 marca 2022 r., sygn. akt III KK 283/21 LEX nr 3410839, z dnia 31 maja 2022 r., sygn. akt III KK 193/22, LEX nr 3391926, z dnia 2 kwietnia 2025 r., sygn. akt IV KK 478/24, LEX nr 3848045.

<sup>11</sup> LEX nr 503265, por. krytyczne glosy do tego postanowienia: P. Kardas, *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 8 kwietnia 2009 r., sygn. akt IV KK 407/08*, „Palestra” 2010, nr 1-2, s. 277-289; B. Szafryn, *Glosa do postanowienia*

stwierdził, że reguły wyłączania wielości ocen służą „do rozwiązywania problemu zbiegu przepisów skutkującego na gruncie prawa karnego skarbowego konstrukcją z art. 7 k.k.s., a na gruncie prawa karnego powszechnego konstrukcją z art. 11 § 2 k.k., nie można zaś ich stosować przy rozstrzyganiu o istnieniu idealnego zbiegu przestępstw, o jakim mowa w art. 8 k.k.s.” Ta uchwała Sądu Najwyższego spotkała się w doktrynie z wieloma głosami, zarówno krytycznymi<sup>12</sup>, jak i aprobującymi<sup>13</sup>.

Idealny zbieg z art. 8 k.k.s. może wystąpić w czterech układach, jako:

- a) zbieg przestępstwa skarbowego z przestępstwem powszechnym (kodeksowym lub pozakodeksowym),
- b) zbieg przestępstwa skarbowego z wykroczeniem powszechnym (kodeksowym lub pozakodeksowym),
- c) zbieg wykroczenia skarbowego z przestępstwem powszechnym (kodeksowym lub pozakodeksowym),
- d) zbieg wykroczenia skarbowego z wykroczeniem powszechnym (kodeksowym lub pozakodeksowym).

---

*Sądu Najwyższego z dnia 8 kwietnia 2009 r. w sprawie sygn. akt IV KK 407/08, „Prokuratura i Prawo” 2009, nr 3-4, s. 108-117.*

<sup>12</sup> Por. np. glosy: J. Duda, *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2013 r. (I KZP 19/12)*, „Zasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2013, nr 1, s. 123-133; A. Jezusek, *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12 (dot. wykładni art. 8 k.k.s.)*, „Prokuratura i Prawo” 2014, nr 7-8, s. 223-234; J. Kanarek, *Glosa do uchwały 7 sędziów Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2013 r. I KZP 19/12*, „Palestra” 2013, nr 7-8, s. 173-177; L. Wilk, *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego – Izba Karna z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12*, OSP 2013, nr 7-8, s. 84; G. Artymiak, *O konstrukcji zbiegu idealnego*, „Wojskowy Przegląd Prawniczy” 2015, nr 1, s. 51-88; J. Kanarek, *Konstrukcje idealnego zbiegu w orzecznictwie Sądu Najwyższego i sądów powszechnych oraz w nauce prawa*, „Prawo w Działaniu. Sprawy Karne” 2024, nr 59, s. 188-215.

<sup>13</sup> B. Mik, *Idealny zbieg czynów karalnych. Kilka refleksji na temat uwarunkowań i reperkusji uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. akt I KZP 19/12*, „Prokuratura i Prawo” 2013, nr 12; I. Sepiolo, *Zbieg przestępstwa z art. 286 § 1 k.k. i art. 76 § 1 k.k.s. – glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. akt I KZP 19/12*, PUG 2014, nr 12, s. 33-36; P. Kowalski, *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. akt I KZP 19/12*, „Prokuratura i Prawo” 2014, nr 7-8, s. 210-222.

Konsekwencją prawną idealnego zbiegu czynów zabronionych jest zastosowanie każdego z osobna przepisów. Skutek prawny przyjęcia idealnego zbiegu czynów z art. 8 k.k.s. określa art. 8 § 2 i 3 k.k.s., który odnosi się do kar, środka karnego i innego środka.

Ustawodawca na gruncie art. 8 § 2 k.k.s. przyjął rozwiązanie, zgodnie z którym wykonaniu nie podlegają obie, a jedynie jedna kara, tzn. „najsurowsza z kar”. Dla ustalenia, która z kar jest surowsza, przychodzi z pomocą przepis art. 22 § 1 k.k.s. W odniesieniu do środków karnych i środków zabezpieczających ustawodawca przewidział następujące zasady. Po pierwsze, możliwość ich wykonania nawet za czyn zabroniony, co do którego kara nie podlega wykonaniu. Po drugie, w przypadku orzeczenia zakazów tego samego rodzaju i pozbawienia praw publicznych stosuje się przepisy o karze łącznej. Po trzecie, jeżeli obok kary orzeczono różne środki karne, podlegają one odrębnemu wykonaniu. W sytuacji, gdy obok najsurowszej z kar orzeczono również karę grzywny, to podlega ona wykonaniu. Na gruncie art. 8 § 3 k.k.s. zwrot „kara grzywny” obejmuje swoim zakresem kary grzywny w stawkach dziennych za przestępstwo skarbowe, kary grzywny za przestępstwo powszechne (kara grzywny „stawkowa” i kara grzywny „kwotowa”), kary grzywny kwotowej za wykroczenia skarbowe i kary grzywny za wykroczenie powszechne. Jeżeli orzeczono kilka kar grzywien wykonaniu podlega najsurowsza z orzeczonych kar grzywien. W razie niejednoczesnego skazania przez sądy na kary, środki karne lub inne środki, sąd, który ostatni wydał orzeczenie w pierwszej instancji, na wniosek skazanego rozstrzyga postanowieniem, która kara, jako najsurowsza, podlega wykonaniu. Wniosek o rozstrzygnięcie tej kwestii może złożyć również organ postępowania przygotowawczego. Na postanowienie służy zażalenie organowi postępowania przygotowawczego i skazanemu. Powyższe rozwiązanie stosuje się również w razie niejednoczesnego skazania przez organy orzekające na karę grzywny za wykroczenie skarbowe i na karę grzywny za wykroczenie. W tym zakresie stosuje się przepisy k.p.k. dotyczące wyroku łącznego. Natomiast w razie uprzedniego wykonania kary łagodniejszej lub środka karnego w całości lub w części zalicza się je na poczet kary najsurowszej podlegającej wykonaniu, uwzględniając różnice zachodzące między tymi karami lub środkami karnymi.

Należy też pamiętać, iż sąd, stosując konstrukcję idealnego zbiegu z art. 8 k.k.s., dokładnie określa jeden czyn przypisany, a wymierza zań kary odrębnie na podstawie przepisu k.k.s. i odrębnie na podstawie przepisu innej ustawy karnej, z zaliczeniem na poczet kary surowszej kary łagodniejszej<sup>14</sup>. Zdarzają się jednak w praktyce przypadki, iż sądy zamiast zastosować prawidłowo konstrukcję idealnego zbiegu przestępstw, określają w wyroku błędnie dwa przypisane czyny, jeden z nich kwalifikując jako wyczerpujący znamiona przestępstwa skarbowego, drugi zaś jako wyczerpujący znamiona przestępstwa określonego w k.k., a następnie orzekają, na podstawie art. 85 § 1 i § 2 k.k. w zw. z art. 86 § 1 i § 2 k.k., karę łączną<sup>15</sup>.

W orzecznictwie Sądu Najwyższego podkreśla się, że uchwała składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. akt I KZP 19/12, usuwała nie tylko występujące rozbieżności na tle wykładni art. 8 § 1 k.k.s., ale w sposób istotny zmieniała dotychczasową praktykę orzecniczą. W wyroku z dnia 6 sierpnia 2014 r., sygn. akt V KK 124/14, Sąd Najwyższy wskazał, że „choćby sąd odwoławczy nie był ustawowo związany stanowiskiem Sądu Najwyższego zaprezentowanym w uchwale siedmiu sędziów z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. akt I KZP 19/12, to nie powinien poprzestać na ogólnikowym stwierdzeniu, że uchwała nie zmienia dotychczasowej praktyki orzecniczej i w okolicznościach sprawy nie ma zastosowania. Rzecz jasna sąd odwoławczy mógł nie podzielić poglądu prawnego wyrażonego przez Sąd Najwyższy w tej uchwale. Wówczas winien jednak uzasadnić rzetelnie swoje stanowisko, przedstawiając obszernie argumenty, dlaczego uchwałę uważa za błędną”<sup>16</sup>. Z kolei w wyroku z dnia 24 września 2015 r., sygn. akt III KK 152/15, odnosząc się do pominięcia w istocie przez sąd odwoławczy treści uchwały siedmiu sędziów z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. akt I KZP 19/12, Sąd Najwyższy podniósł, że „Pogląd Sądu Najwyższego może być rzecz jasna, w ramach samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego – art. 8

<sup>14</sup> Wyrok SN z dnia 27 sierpnia 2008 r., sygn. akt IV KK 46/08, LEX nr 447300.

<sup>15</sup> Por. np. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 10 października 2024 r., sygn. akt II KK 141/24, LEX nr 3770493.

<sup>16</sup> Wyrok SN z dnia 6 sierpnia 2014 r., sygn. akt V KK 124/14, LEX nr 1511211.

§ 1 k.p.k. – odrzucony (sąd wiąza wyłącznie uchwały Sądu Najwyższego, niemające charakteru abstrakcyjnego, w sprawie, w której zostały wydane – art. 441 § 3 k.p.k.), rzecz w tym, że w takim wypadku pożądane jest, aby prezentując własne odmienne stanowisko, wskazano argumenty, które do tego rodzaju innych wniosków końcowych prowadzą, czego w uzasadnieniu sądu odwoławczego zabrakło”<sup>17</sup>. W realiach faktycznych tej sprawy w rezultacie błędnego poglądu sądu drugiej instancji, w zakresie wykładni przepisu art. 8 § 1 k.k.s., doszło do rażącego naruszenia prawa materialnego, mającego istotny wpływ na treść poddanego kontroli kasacyjnej wyroku, co skutkowało niezasadnym uwolnieniem oskarżonego od odpowiedzialności karnej za czyn określony w art. 291 § 1 k.k. w zw. z art. 12 k.k., a przypisanie mu jedynie odpowiedzialności z art. 65 § 1 i § 2 k.k.s. (nabycie wyrobów akcyzowych pochodzących z czynu zabronionego – 300 litrów nielegalnie odkażonego alkoholu etylowego).

Konstrukcja idealnego zbiegu czynów zabronionych znana jest polskiemu prawu karnemu skarbowemu od okresu międzywojennego. Przepis art. 22 ustawy karnej skarbowej z dnia 2 sierpnia 1926 r.<sup>18</sup> w wersji pierwotnej głosił: „W razie zbiegu przestępstw, ulegających ukaraniu według niniejszej ustawy, wymierza się karę pieniężną i konfiskatę przedmiotu za każde przestępstwo osobno, niezależnie od kary pieniężnej i konfiskaty, wymierzonej za inne pozostające w zbiegu przestępstwa. To samo ma zastosowanie do przestępstw ulegających ukaraniu według niniejszej ustawy, także w razie ich zbiegu z przestępstwami, ulegającymi ukaraniu według powszechnej lub innej ustawy karnej. Wymiar kary pieniężnej (grzywny) za przestępstwa ulegające ukaraniu według niniejszej ustawy nie ma wpływu na wymiar kary za pozostające w zbiegu przestępstwa, ulegające ukaraniu według powszechnej lub innej ustawy karnej. Postanowienia poprzedniego ustępu co do kary pieniężnej mają zastosowanie również w wypadku, gdy jednym działaniem popełniono dwa lub więcej przestępstw (zbieg jednoczynowy)”. Następnie idealny zbieg kolejno był ujęty:

---

<sup>17</sup> Wyrok SN z dnia 24 września 2015 r., sygn. akt III KK 152/15, LEX nr 1894311.

<sup>18</sup> Dz. U. 1926, Nr 105, poz. 609.

- w art. 22 ustawy karnej skarbowej z dnia 18 marca 1932 r.<sup>19</sup>,
- w art. 7 dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 3 listopada 1936 r. – Prawo karne skarbowe<sup>20</sup>,
- w art. 8 dekretu Rady Ministrów z dnia 11 kwietnia 1947 r. – Prawo karne skarbowe<sup>21</sup>,
- w art. 7 ustawy karnej skarbowej z dnia 13 kwietnia 1960 r.<sup>22</sup>,
- w art. 6 ustawy karnej skarbowej z dnia 26 października 1971 r.<sup>23</sup>

W doktrynie, uzasadniając istnienie idealnego zbiegu z art. 8 k.k.s., wskazuje się, że jest to konstrukcja tradycyjna, swoista i typowa dla prawa karnego skarbowego<sup>24</sup>. Ułatwia ona pracę organów właściwych w sprawach karnych skarbowych<sup>25</sup>. Akcentuje się, iż zasadniczą podstawą tego unormowania jest specyficzne dobro prawne chronione przez przepisy prawa karnego skarbowego w postaci interesu finansowego państwa<sup>26</sup>.

Przeciwnikiem konstrukcji zbiegu idealnego był profesor Juliusz Makarewicz. Ten żyjący w latach 1872-1955 wybitny polski prawnik w wydany w 1924 r. podręczniku *Prawo karne. Wykład porównawczy z uwzględnieniem prawa obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej* pisał: „Nie można jednak zamilczeć faktu, iż spotkać można ustawy wspominające o tzw. jednoczynowym (idealnym, a właściwie ideowym) zbiegu przestępstw. Jak sama nazwa wskazuje, ustawa uznaje, że zachodzi jeden czyn (jedno działanie), a mimo to przyjmuje się kilka przestępstw pozostających w stosunku ideowego (myślowego) tylko zbiegu. Ustawa sama wyraźnie zaznacza, że mamy do czynienia z fikcją. Nie wchodząc w to, czy fikcja taka jest teoretycznie uzasadniona, czy z punktu widzenia techniki kodyfikacyjnej jest pożądaną,

<sup>19</sup> Dz. U. 1932, Nr 34, poz. 355.

<sup>20</sup> Dz. U. 1936, Nr 84, poz. 581.

<sup>21</sup> Dz. U. 1947, Nr 32, poz. 140.

<sup>22</sup> Dz. U. 1960, Nr 21, poz. 123.

<sup>23</sup> Dz. U. 1971, Nr 28, poz. 260.

<sup>24</sup> F. Prusak, W. Świda, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1989, s. 30; L. Wilk, *Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego*, Toruń 2004, s. 86-88.

<sup>25</sup> Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 111.

<sup>26</sup> T. Grzegorzczuk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 70.

należy podnieść, że dziwaczna ta konstrukcja wielu ustawom nie jest znana”<sup>27</sup>. Na marginesie warto też zaznaczyć, iż profesor Juliusz Makarewicz w swojej liczącej 117 stron pracy habilitacyjnej *Idealny zbieg przestępstw w ustawie karnej austriackiej?* wykazywał, że „Nie tylko ta ustawa nie zna konstrukcji teoretycznie wadliwej zbiegu idealnego przestępstw (wykazała to interpretacja historyczna, gramatyczna i logiczna), lecz nawet podsuniecie tego pojęcia nie jest możliwe, bez zasadniczego sprzeciwienia się postanowieniom procedury”<sup>28</sup>. Natomiast recenzent w jego przewodzie habilitacyjnym, profesor Edmund Krzymuski, w podręczniku *Wykład prawa karnego ze stanowiska nauki i prawa austyackiego*, wydanie Kraków 1901 r., napisał: „Zbieg jednoczynowy znany także pod nazwą idealnego lub formalnego, ma wśród autorów, bardzo wielu przeciwników, którzy mu zarzucają, że jest rzeczą nielogiczną, aby jedno działanie naturalne (tj. jeden czyn) mogło wytwarzać kilka przestępstw. Z uwagi na to, autorzy ci uważają tzw. zbieg idealny tylko za przypadek rzeczywistego zbiegu ustaw, przypadek ten się odznaczający, że w rzędzie ustaw, znajdujących się między sobą w zbiegu, odnośnie do jednego czynu, nie ma takiej, której zastosowanie pokryłoby wszystkie znamiona kryminalne tego czynu. W razie, gdyby między ustawami, odnoszącymi się do jednego czynu, była jedna taka, której zastosowanie pokrywałoby wszystkie znamiona kryminalne tego czynu, to wtedy zachodziłby nie rzeczywisty, lecz tylko pozorny zbieg ustaw, czyli tzw. ich kolizja. Wskazane wyżej stanowisko nie trafia do naszego przekonania. Sądzimy mianowicie, że działanie naturalne, samo przez się, nie może nigdy stanowić przestępstwa, lecz charakter ten może ono otrzymać tylko o tyle, o ile okaże się owocem winy sprawcy w kierunku przełamania tej lub innej normy prawnej. [...] Przy zbiegu idealnym wola sprawcy, skierowana ku popełnieniu kilku przestępstw przejawia się w postaci jednego działania materialnego”<sup>29</sup>.

---

<sup>27</sup> J. Makarewicz, *Prawo karne. Wykład porównawczy z uwzględnieniem prawa obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej*, Lwów–Warszawa 1924, s. 281.

<sup>28</sup> J. Makarewicz, *Idealny zbieg przestępstw w ustawie karnej austriackiej?*, Kraków 1897, s. 117.

<sup>29</sup> E. Krzymuski, *Wykład prawa karnego ze stanowiska nauki i prawa austyackiego*, Kraków 1901, s. 421-422.

Współcześnie, podążając w istocie za stanowiskiem profesora Juliusza Makarewicza, podnosi się, że wprowadzenie konstrukcji idealnego zbiegu czynów zabronionych nie narusza w żaden sposób ani zasady *lis pendens*, ani zasady *ne bis in idem* w przypadku jej zastosowania w jednym postępowaniu karnym, to powinno być prawnie ograniczone jej stosowanie w sytuacji wartościowania tego samego czynu w ramach różnych, odrębnie prowadzonych postępowań o ten sam czyn. Postuluje się zatem uchylenie przepisu art. 181 k.k.s.<sup>30</sup> Inni stanowczo wskazują na „szkodliwość” konstrukcji idealnego zbiegu, albowiem narusza ona zasadę *ne bis in idem*<sup>31</sup>. Profesor Andrzej Zoll twierdzi, że „można podnieść wątpliwości, czy rozwiązanie przyjęte w k.k.s. jest konieczne, czy odejście od zasady, że ten sam czyn stanowić może tylko jedno przestępstwo, jest w przypadku przepisów, o których mowa w art. 8 § 1 k.k.s., uzasadnione. W związku z idealnym zbiegiem rodzi się uzasadniona wątpliwość, czy to rozwiązanie zbiegu przepisów nie prowadzi do dwukrotnego sądenia i karania za to samo, czyli złamania podstawowej zasady państwa prawnego *ne bis in idem*”<sup>32</sup>. Natomiast profesor Romuald Kmieciak szeroko argumentuje, iż zakaz *ne bis in idem* nie chroni sprawcy czynu zabronionego przed podwójną lub nawet wielokrotną dolegliwością z powodu tego samego rodzaju czynu, a stosowaną w innych poza postępowaniem karnym procedurach<sup>33</sup>.

Wskazuje się również, iż konstrukcja idealnego zbiegu czynów karalnych narusza określony w art. 4 ust. 1 Protokołu Nr 7 do Europejskiej

<sup>30</sup> P. Kardas, *Konstrukcja idealnego zbiegu przestępstw a konstytucyjna i konwencyjna zasada ne bis in idem. Rozważania o konstytucyjnych i konwencyjnych granicach władzy ustawodawczej*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2010, nr 4, s. 51-52; K. Witkowska, *Idealny zbieg czynów karalnych w Kodeksie wykroczeń a zasada ne bis in idem*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2012, nr 2, s. 133.

<sup>31</sup> S. Kowalski, *Kilka uwag o szkodliwości konstrukcji idealnego zbiegu przestępstwa skarbowego i przestępstwa – z perspektywy karnoprocesowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 4, s. 215-237.

<sup>32</sup> A. Zoll, *Zbieg przepisów ustawy w polskim prawie karnym*, „Annales UMCS” 2013, vol. LX, s. 292.

<sup>33</sup> R. Kmieciak, *Idealny zbieg przestępstwa i deliktu skarbowego (art. 8 § 1 i § 2 k.k.s.), a zakaz ne bis in idem*, „Prokuratura i Prawo” 2021, nr 9, s. 5-11.

Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności zakaz ponownego sądzenia lub karania za ten sam czyn. Jednakże, jak podkreśla profesor Piotr Hofmański, w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka zarysowały się trzy podejścia, jeśli chodzi o ustalanie tożsamości przestępstw. W wyroku w sprawie Gradinger przyjmowano za punkt wyjścia założenie, że decydująca jest tożsamość faktyczna (ontologiczna), zaś bez znaczenia pozostaje kwestia sposobu kwalifikowania czynu przez pryzmat obowiązujących norm krajowych, określających typy czynów zabronionych. Z kolei w wyrokach Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w sprawie Oliveira i w sprawie Gotkan przyjęto, że jedno i to samo zachowanie może stanowić kilka odrębnych przestępstw, których osądzenie może być przedmiotem odrębnych postępowań. Natomiast w wyroku w sprawie Franz Fischer Europejski Trybunał Praw Człowieka przyjął kryterium „istotnych elementów”, wskazując na potrzebę konfrontowania wchodzących w grę zachowań stanowiących podstawę wielokrotnego pociągania do odpowiedzialności karnej poprzez pryzmat ich kluczowych elementów. Jak się wydaje, Europejski Trybunał Praw Człowieka w wyroku w sprawie Zolotukhin opowiedział się ostatecznie za stanowiskiem, które zajął w sprawie Gradingera, gdyż stwierdził, że art. 4 Protokołu Nr 7 do Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, zakazuje „oskarżania bądź sądzenia za drugie przestępstwo, o ile wyrasta ono z faktów identycznych, bądź z faktów, które są w istocie takie same”<sup>34</sup>.

Gdyby zaś Europejski Trybunał Praw Człowieka wydał wyrok, w którym z uwagi na zastosowanie przez polski sąd konstrukcji art. 8 § 1 k.k.s., dopatrzyłby się naruszenia art. 4 ust. 1 Protokołu Nr 7 do Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, to zakres związania Polski takim konkretnym orzeczeniem określałby art. 46 ust. 1 Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności. Jak zauważa się w doktrynie, zakres obowiązku wykonania wyroku Europejskiego Trybunału Praw

---

<sup>34</sup> P. Hofmański, [w:] L. Garlicki (red.), *Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności. Komentarz do artykułów 19–59 oraz do Protokołów dodatkowych. Tom II*, Warszawa 2011, s. 658–660.

Człowieka jest wyznaczony granicami podmiotowymi i przedmiotowymi sprawy rozstrzyganej przez ten Trybunał. Orzeczenia Europejskiego Trybunału Praw Człowieka nie mają mocy powszechnie obowiązującej, obejmują jedynie strony postępowania, tj. stronę skarżącą i państwo-stronę, a tylko wyroki pilotażowe, o których mowa w art. 61 Regulaminu Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, ze swej istoty mają zasięg wykraczający poza sprawę główną<sup>35</sup>. 25 maja 1997 r. Naród Polski przyjął w powszechnym referendum Konstytucję Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>36</sup>, która w art. 87 ust. 1 wprowadza precyzyjną hierarchię źródeł prawa powszechnie obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej. Nie ma wśród nich wyroków Europejskiego Trybunału Praw Człowieka oraz wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Z kolei Trybunał Konstytucyjny, w pełnym składzie, w wyroku z dnia 11 maja 2005 r., sygn. akt K 18/04, orzekając o zgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, Traktatu o przystąpieniu Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej, stwierdził, że „zagwarantowane w art. 91 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej pierwszeństwo stosowania umów międzynarodowych, ratyfikowanych na podstawie upoważnienia ustawowego lub podjętego w trybie ogólnokrajowego referendum upoważniającego (zgodnie z art. 90 ust. 3), w tym: umów o przekazaniu kompetencji „w niektórych sprawach” – przed postanowieniami ustaw niedających się współstosować – nie prowadzi wprost (i to w żadnym zakresie) do uznania analogicznego pierwszeństwa tychże umów przed postanowieniami Konstytucji. Konstytucja pozostaje zatem – z racji swej szczególnej mocy – „prawem najwyższym

<sup>35</sup> P. Grzegorzcyk, *Skutki wyroków Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w krajowym porządku prawnym*, „Przegląd Sądowy” 2006, nr 6, s. 17; M. Wąsek-Wiaderek, *O dopuszczalności wznowienia postępowania karnego z powodu orzeczenia europejskiego trybunału praw człowieka stwierdzającego naruszenie praw człowieka w podobnej sprawie*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2014, z. 15, s. 119, zdanie odrębne SSN W. Kozieliwicza złożone do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 26 czerwca 2014 r., sygn. akt I KZP 14/14, OSNKW 2014, nr 8, poz. 59, glosa prof. R. Kmiecika do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 26 czerwca 2014 r., sygn. akt I KZP 14/14, OSP 2015, nr 2, s. 290-292.

<sup>36</sup> Wyniki referendum Dz. U. z 1997 r., Nr 54, poz. 353 i Nr 75, poz. 476.

Rzeczypospolitej Polskiej” w stosunku do wszystkich wiążących Rzeczpospolitą Polską umów międzynarodowych. Dotyczy to także ratyfikowanych umów międzynarodowych o przekazaniu kompetencji „w niektórych sprawach”. Z racji wynikającej z art. 8 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej nadrzędności mocy prawnej korzysta ona na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z pierwszeństwa obowiązywania i stosowania”<sup>37</sup>. Natomiast w wyroku z dnia 24 listopada 2010 r., sygn. akt K 32/09 Trybunał Konstytucyjny, przeprowadzając kontrolę konstytucyjności Traktatu Lizbońskiego, wskazał, że „zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego w stosunku do prawa krajowego jest silnie eksponowana przez orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich. (...) Nie ona jednak – na zasadzie wyłączności – determinuje ostateczne decyzje podejmowane przez suwerenne państwa członkowskie w warunkach hipotetycznej kolizji pomiędzy wspólnotowym porządkiem prawnym a regulacją konstytucyjną. W polskim systemie prawnym decyzje tego typu winny być podejmowane zawsze z uwzględnieniem treści art. 8 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”<sup>38</sup>.

Należy również przypomnieć, że Trybunał Konstytucyjny rozpoznał wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich o stwierdzenie, iż art. 10 § 1 k.w. w zakresie, w jakim przepis ten dopuszcza stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, odpowiedzialności za przestępstwo i za wykroczenie, jest niezgodny z art. 2 i art. 45 ust. 1 Konstytucji RP, art. 4 ust. 1 Protokołu Nr 7 do Europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności oraz art. 14 ust. 7 Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych. Trybunał Konstytucyjny po rozpoznaniu tego wniosku, wyrokiem z dnia 1 grudnia 2016 r., sygn. akt K 45/14, sędzią sprawozdawcą był profesor Andrzej Rzepliński, orzekł, że konstrukcja idealnego zbiegu czynów karalnych, wyrażona w art. 10 § 1 k.w., nie stoi w sprzeczności z zasadą *ne bis in idem*, nie narusza też art. 2 i art. 45 ust. 1 Konstytucji RP, art. 4 ust. 1 Protokołu Nr 7 do Europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności oraz art. 14 ust. 7 Międzynarodowego Paktu

<sup>37</sup> OTK ZU 2005, z. 5A, poz. 49.

<sup>38</sup> OTK ZU 2010, z. 9A, poz. 108.

Praw Obywatelskich i Politycznych<sup>39</sup>. To orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego spotkało się z krytyką w doktrynie<sup>40</sup>.

Uważam, że gdyby w przyszłości, w wyniku np. zmiany stanowiska Trybunału Konstytucyjnego, doszło do podważenia domniemania zgodności z Konstytucją RP ujętej w art. 8 k.k.s. konstrukcji idealnego zbiegu czynów zabronionych bądź gdyby zapadły orzeczenia Europejskiego Trybunału Praw Człowieka o niezgodności tego unormowania z art. 4 ust. 1 Protokołu Nr 7 do Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej o niezgodności z zasadą *ne bis in idem*, o której mowa w art. 50 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej, należałoby w miejsce konstrukcji idealnego zbiegu czynów karalnych, wprowadzić do k.k.s. rozwiązanie eliminacyjnego zbiegu przepisów ustawy. Tę konstrukcję prawną w odniesieniu do przestępstw znał kodeks karny z 1932 r. Przepis art. 36 k.k. z 1932 r. stanowił, że „Jeśli czyn zagrożony podpada pod kilka przepisów ustawy karnej, sąd stosuje przepis przewidujący najsurowszą karę, co nie stoi na przeszkodzie stosowaniu kar dodatkowych lub środków zabezpieczających, przywidywanych w innych przepisach”. Zatem w myśl art. 36 k.k. z 1932 r. jeden czyn mógł stanowić tylko jedno przestępstwo. Wyłączono możliwość kilkukrotnej kwalifikacji tego samego czynu. Nie stosowano tu kumulacji kar i nie orzekano kary łącznej, jak przy zbiegu wieloczynowym przestępstw ujętym w art. 31 k.k. z 1932 r. Zgodnie z rozwiązaniem z art. 36 k.k. z 1932 r. kara najsurowsza pochłaniała kary łagodniejsze, zaś w sytuacji gdy kary są identyczne co do surowości, sąd wymierzał karę z tego przepisu, który dla danego przypadku uznawał za stosowniejszy<sup>41</sup>. Jeżeli zatem zachowanie (czyn) oskarżonego naruszałoby przepis k.k.s. oraz przepis karny innej ustawy, to mielibyśmy do czynienia tylko z jednym przestępstwem, które jest przewidziane w przepisie zawierającym karę surowszą. Proponowany przepis art. 8 k.k.s. miałby następujące brzmienie: „Jeżeli czyn wyczerpuje znamiona przestępstwa

<sup>39</sup> OTK ZU A 2016, poz. 99.

<sup>40</sup> K. Piątkowska-Zagiczek, *Idealny zbieg czynów karalnych w prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2020, s. 182-195.

<sup>41</sup> L. Peiper, *Kodeks karny i Prawo o wykroczeniach*, Kraków 1936, s. 125-129.

określonego w przepisach niniejszej ustawy oraz wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa określonego w przepisach innej ustawy, skazuje się za ten czyn na podstawie przepisu przewidującego najsurowszą karę, co nie stoi na przeszkodzie orzeczeniu innych środków przewidzianych w ustawie na podstawie pozostałych naruszonych przepisów”. To proponowane rozwiązanie pociągałoby za sobą też uchylenie przepisu art. 181 k.k.s., jak również należałoby usunąć konstrukcję idealnego zbiegu z Kodeksu wykroczeń.

Te propozycje *de lege ferenda* przenoszą w obszar historii polskiego prawa idealny zbieg czynów zabronionych, ową, jak pisał profesor Juliusz Makarewicz, „dziwaczną” konstrukcję prawną. Znany niemiecki profesor prawa karnego Richard Martin Honig (1890-1981), określał idealny zbieg przestępstw jako „prawdziwy dziwoląg, błędnej konstrukcji naukowej”<sup>42</sup>. Przeciwno samej nazwie zbieg idealny wypowiadał się w latach pięćdziesiątych ubiegłego wieku profesor Władysław Wolter, gdyż „wskazuje ona na powiązane z filozofią idealistyczną”<sup>43</sup>. Tenże autor wywodził, iż naukę radziecką nurtuje problem idealnego zbiegu przestępstw „i nic dziwnego, jeżeli się zważy, że właśnie ona walczy tak silnie z wszystkimi przejawami idealizmu”. To idealizm „prowadzi do możliwości dopatrywania się w jednym czynie wielości przestępstw. Chyba nigdzie indziej ten idealizm nie występuje tak otwarcie”<sup>44</sup>. Już w 1877 r. profesor UJ Józef Rosenblatt (1853-1917) wskazywał, że nazwa „zbieg idealny” jest nieprawidłowa, gdyż prawo karne interesuje się rzeczywistymi czynami, a nie czynami występującymi tylko w „idei”<sup>45</sup>. Zauważyć jednak należy, iż konstrukcja idealnego zbiegu przestępstw występuje współcześnie w porządkach prawnych wielu państw, np. Austrii, Niemiec, Portugalii, Szwajcarii, Włoch<sup>46</sup>.

---

<sup>42</sup> R. Honig, *Studien zur juristischen und natürlichen Handlungseinheit*, Mannheim–Berlin–Leipzig 1925, s. 2.

<sup>43</sup> W. Wolter, *Przestępstwo o kumulatywnej kwalifikacji*, ZNUJ, t. 2, Kraków 1955, s. 37.

<sup>44</sup> W. Wolter, *Kumulatywny zbieg przepisów ustawy*, Warszawa 1960, s. 26-27.

<sup>45</sup> J. Rosenblatt, *Rzecz o zbiegu przestępstw*, Warszawa 1877, s. 46-47.

<sup>46</sup> K. Piątkowska-Zagiczek, *Idealny zbieg czynów karalnych...*, s. 71.



## **Podwójna penalizacja na podstawie przepisów k.k.s. i k.k. – możliwości rozwiązania problemu**

### **1. Zarys problemu**

Punktem wyjścia niniejszego rozdziału jest przedstawienie praktycznych konsekwencji wydania przez Sąd Najwyższy uchwały z dnia 24 stycznia 2013 r. w sprawie I KZP 19/12<sup>1</sup> oraz ukształtowania się linii orzeczniczej odwołującej się do tejże uchwały<sup>2</sup>. Celem autora nie jest jednak dogłębne skomentowanie słuszności zasadniczej tezy Sądu Najwyższego, dotyczącej tego, że przy zbiegu idealnym z art. 8 k.k.s. nie stosujemy reguł wyłączania wielości ocen. Niniejsze opracowanie zamierza bowiem skupić się na rozwiązaniu problemów, które są konsekwencją tejże uchwały, albowiem jej wydanie w zasadniczym stopniu wpłynęło na sposób działania organów ścigania przy przestępstwach przeciwko obowiązkom podatkowym.

---

<sup>1</sup> Zaznaczyć przy tym należy dla porządku, że uchwałę tę poprzedzało w orzecnictwie SN postanowienie z 8 kwietnia 2009 r., IV KK 407/08, które wyrażało tezę analogiczną do sformułowanej w tejże uchwale (krytycznie na jego temat np.: K. Piątkowska-Zagiczek, *Idealny zbieg czynów karalnych w prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2020, s. 111-114 oraz glosy: P. Kardasa, „Palestra” 2010, nr 1-2, s. 277-289; B. Szafaryn, „Prokurator” 2009, nr 3-4, s. 108-117 oraz M. Zwolińskiej, „Palestra” 2012, nr 3-4, s. 169-175). Jednak z uwagi na zdecydowanie większe znaczenie uchwały z 24 stycznia 2013 r. to ona będzie przedmiotem dalszych odniesień w niniejszym opracowaniu.

<sup>2</sup> Jako orzeczenia Sądu Najwyższego nawiązujące do tejże uchwały wymienić należy przykładowo postanowienia z: 15 listopada 2013 r., II KK 295/13, LEX nr 1391781; 5 grudnia 2017 r.; III KK 256/17, LEX nr 2447332; 18 kwietnia 2019 r., II KK 82/19, LEX nr 2650813; 26 sierpnia 2021 r., III KS 18/21, LEX nr 3400473; 21 grudnia 2021 r., II KK 169/21, LEX nr 3527385; 31 maja 2022 r., III KK 193/22, LEX nr 3391926; 2 kwietnia 2025 r., IV KK 478/24, LEX nr 3848045.

Niemniej zaznaczyć należy, że treść tej uchwały<sup>3</sup> wydaje się wskazywać na to, iż niestety Sąd Najwyższy nie do końca zrozumiał niuanse tematyki, co do której się wypowiadał. Abstrahując już od kwestii słuszności zasadniczej tezy Sądu Najwyższego dotyczącej reguł wyłączania wielości ocen<sup>4</sup>, należy bowiem zwrócić uwagę na to, że wydając tę

<sup>3</sup> Przy czym zgodzić się należy z J. Dudą, że Sąd Najwyższy w pewien sposób ma rację w treści swojej uchwały, ponieważ skoro stosujemy przepis o zbiegu idealnym, to oznacza to, że reguły wyłączania wielości ocen nie znalazły w tym zakresie swojego zastosowania (*Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2013 r. (I KZP 19/12)*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2013, nr 1, s. 133). Sama treść uchwały z uwagi na swoją ogólnikowość zasadniczo nie jest zatem problematyczna, wątpliwości budzi natomiast jej uzasadnienie, rzutujące oczywiście na to, jak rozumieć należy też samą uchwałę.

<sup>4</sup> Autor w tym miejscu w pełni zgadza się z głosami krytykującymi treść rozstrzygnięcia Sądu Najwyższego, sformułowanymi m.in. w wymienionych opracowaniach: G. Artymiak, *O konstrukcji zbiegu idealnego – uwagi na tle uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r.*, (I KZP 19/12), „Wojskowy Przegląd Prawniczy” 2015, nr 1, s. 51-87; M. Błaszczyk, *Idealny zbieg czynów karalnych (art. 8 KKS) w świetle zasady ne bis in idem*, [w:] M. Błaszczyk, A. Zientara (red.), *Interdyscyplinarność – w nauce najciekawsze rzeczy dzieją się na styku różnych dziedzin. Księga Jubileuszowa Profesor Małgorzaty Król-Bogomilskiej*, Warszawa 2021, s. 24-25; P. Kardas, [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 160-162, 168-172; L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 57-58; A. Liszewska, *Odpowiedzialność karna za wystawienie faktury w sposób nierzetelny lub używanie takich faktury po nowelizacji Kodeksu karnego*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 9, s. 21; J. Majewski, *Reguły wyłączania wielości ocen a konstrukcja idealnego zbiegu czynów zabronionych (przestępstw lub wykroczeń)*, „Palestra” 2013, nr 11-12, s. 65-81; J. Duda, *Glosa...*, s. 123-133; A. Jezusek, *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2013 r.*, I KZP 19/12, „Prokuratura i Prawo” 2014, nr 7-8, s. 223-234; J. Kanaerek, *Glosa do uchwały 7 sędziów Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2013 r.*, I KZP 19/12, „Palestra” 2013, nr 7-8, s. 173-177; A. Zoll, *Zbieg przepisów ustawy w polskim prawie karnym*, „Annales UMCS. Sectio G” 2013, nr LX (2), s. 291-292. Niemniej zaznaczyć trzeba, iż sformułowano także w doktrynie głosy pozytywne oceniający wydanie tejże uchwały: V. Konarska-Wrzosek, [w:] I. Zgoliński (red.), *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 73; Z. Wardak, *Karnoskarbowa i kryminologiczna problematyka oszustwa podatkowego*, Łódź 2014, s. 122; P. Kowalski, *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r.*, sygn. I KZP 19/12, „Prokuratura i Prawo” 2014, nr 7-8, s. 210-221;

uchwałę, Sąd Najwyższy zawarł w niej fragment o następującej treści: „Trudne do zaakceptowania byłoby to, że w razie oceniania czynu wyłącznie przez pryzmat przepisów Kodeksu karnego skarbowego i ustalenia, że kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu (chodzi np. o wykroczenia skarbowe z art. 56 § 3 k.k.s. lub art. 76 § 3 k.k.s.), termin przedawnienia karalności byłby znacznie krótszy niż dla czynu konstruowanego w płaszczyźnie art. 8 § 1 k.k.s., **gdy sprawcy należałoby przypisać popełnienie zarówno wykroczenia skarbowego, jak i np. przestępstwa z art. 13 § 1 k.k. w zw. z art. 286 § 1 k.k.**”

Z przytoczonego fragmentu wynika raczej jednoznacznie, że zdaniem Sądu Najwyższego, stosując art. 8 k.k.s., można sprawcy przypisać zarówno popełnienie wykroczenia skarbowego, jak i przestępstwa oszustwa (czy też jego usiłowania). Tę tezę, jak się wydaje, odnosić należy także do zaakceptowania możliwości wystąpienia zbiegu idealnego przestępstwa oszustwa również z przestępstwami skarbowymi.

Kwestia ta nie została szerzej uzasadniona jednak w uchwale, ponieważ Sąd skupił się w niej głównie na kwestii uargumentowania poglądu o niestosowaniu reguł wyłączania wielości ocen przy zbiegu idealnym

---

B. Mik, *Idealny zbieg czynów karalnych. Kilka refleksji na temat uwarunkowań i reperkusji uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r.*, sygn. I KZP 19/12, „Prokuratura i Prawo” 2013, nr 12, s. 33-63; I. Sepioło, *Zbieg przestępstwa z art. 286 § 1. Kk i z art. 76 § 1 Kks – Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r.*, I KZP 19/12, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2014, nr 12, s. 33-36. Osobne stanowisko zajął z kolei S. Żółtek, który co prawda zaakceptował główną tezę uchwały, ale jednocześnie zaznaczył (z czym zgadza się autor niniejszego opracowania, o czym dalej), że z uwagi na odrębne znamię przedmiotu ochrony w istocie w ogóle nie dochodzi w większości przypadków do zbiegu przepisów k.k. i k.k.s., a zatem nie pojawia się wtedy w ogóle problem stosowania reguł wyłączania wielości ocen, co istotnie ogranicza skutki wydania omawianej uchwały przez SN (*Relacja między typami czynów zabronionych określonymi w kodeksie karnym i kodeksie karnym skarbowym (na tle konkurencji art. 76 § 1 k.k.s. i art. 286 § 1 k.k.)*), „Studia i Analizy Sądu Najwyższego” 2014, t. VII, s. 377-387). Z kolei R. Kmiecik („Państwo i Prawo” 2014, nr 12, s. 115-123) pozytywnie wypowiedział się o stanowisku SN, ale dokonał tego w głosie do postanowienia Sądu Najwyższego również wydanego 24 stycznia 2013 r. w sprawie I KZP 21/12 (LEX nr 1252699), jednoznacznie odwołującego się do tej uchwały i powtarzającego jej zasadnicze tezy.

z art. 8 k.k.s. Sąd niejako automatycznie przyjął zatem, że skoro przy zbiegu idealnym nie stosujemy np. zasady specjalności, to jednocześnie oznaczać musi to zatem, że możliwy jest zbieg oszustwa z art. 286 k.k. z poszczególnymi przestępstwami czy wykroczeniami skarbowymi. Tymczasem pogląd taki co do zasady nie wydaje się trafny.

Kwestia stosowania reguł wyłączania wielości ocen nie rozstrzyga bowiem w pełni relacji art. 286 k.k. do przestępstw czy wykroczeń skarbowych. Jeżeli bowiem nawet nie stosujemy tych reguł przy zbiegu idealnym z art. 8 k.k.s., to należy zwrócić uwagę na to, że nie przesądza to bynajmniej o możliwości jednoczesnego stosowania przepisów obu ustaw do tego samego zdarzenia faktycznego. Kwestią odrębną od stosowania reguł wyłączania wielości ocen jest bowiem kwestia przedmiotu ochrony czynu zabronionego z art. 286 k.k. Można przyjąć, że przestępstwo to nie zostało wprowadzone do k.k. po to, aby chronić odpowiednie wykonywanie zobowiązań podatkowych i dlatego też w ogóle nie odnosi się ono do uszczupień podatkowych. Choć chroni ono mienie, to jednak obejmuje swoim zakresem jedynie naruszenia mienia wiążące się z kwestią stosunków cywilnoprawnych, co nie ma znaczenia przy naruszeniach przepisów prawa podatkowego, prowadzących do uszczerbku w majątku Skarbu Państwa. Innymi słowy, działania prowadzące do uszczerbku należności publicznoprawnej, polegające na naruszeniu przepisów prawa publicznego, w ogóle nie będą wypełniać znamion czynu z art. 286 k.k.<sup>5</sup>

<sup>5</sup> Szerzej na ten temat np. Ł. Pilarczyk, *O wzajemnych relacjach między tzw. oszustwem podatkowym z art. 56 k.k.s. i 76 k.k.s. a przestępstwem oszustwa z art. 286 k.k.*, „Ius Novum” 2017, nr 3, s. 48-71; T. Oczkowski, *Oszustwo jako przestępstwo majątkowe i gospodarcze*, Kraków 2004, s. 133-135; K. Eichstaedt, *Idealny zbieg przestępstw z art. 286 § 1 k.k. i z art. 76 § 1 k.k.s.*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 7-8, s. 21-30; S. Żółtek, *Relacja między typami czynów zabronionych określonymi w kodeksie karnym i kodeksie karnym skarbowym (na tle konkurencji art. 76 § 1 k.k.s. i art. 286 § 1 k.k.)*, [w:] A. Siemaszko (red.), *Studia i Analizy Sądu Najwyższego*. Tom VII, Warszawa 2014, s. 380-387; P. Kardas, *Prawnokarne aspekty uchylania się od wykonywania zobowiązania podatkowego w podatku VAT – oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne?*, „Prokuratura i Prawo” 2006, nr 5, s. 47-48; G. Łabuda, P. Kardas, *Zbieg przepisów kryminalizujących klasyczne oszustwo oraz oszustwo skarbowe*, [w:] J. Majewski (red.), *Zbieg przepisów oraz zbieg przestępstw w polskim prawie karnym. Materiały II Bielańskiego Kolokwium Karnistycznego*, Toruń 2006,

Nie jest zatem tak, że kluczowe znaczenie przy niestosowaniu przestępstwa oszustwa do przypadków naruszania przepisów prawa podatkowego ma zasada specjalności, której zastosowanie miałoby wynikać z tego, że poszczególne przestępstwa i wykroczenia skarbowe byłyby typami szczególnymi wobec przestępstwa oszustwa. Niestosowanie art. 286 k.k. w takich sytuacjach wynika bowiem wyłącznie z zakresu przedmiotu ochrony tego czynu zabronionego, a kwestia stosowania – bądź nie – zasady specjalności w tej sytuacji jest bez znaczenia.

Gdyby przyjąć tego rodzaju ujęcie tej kwestii, należałoby uznać, że Sąd Najwyższy nie wyjaśnił w najmniejszym nawet stopniu, jak możliwy jest zbieg idealny czynu z art. 286 k.k. z przestępstwami i wykroczeniami skarbowymi. Sąd skupił się bowiem całkowicie na kwestii reguł wyłączania wielości ocen, nie zauważając wątpliwości dotyczących przedmiotu ochrony czynu zabronionego z art. 286 k.k.

Wskazana uchwała nie wydaje się zatem bynajmniej przesądzać o tym, iż możliwy jest zbieg idealny poszczególnych czynów zabronionych z Kodeksu karnego z przestępstwami i wykroczeniami skarbowymi. Teza Sądu Najwyższego, iż decyduje o tym niestosowanie reguł wyłączania wielości ocen przy zbiegu idealnym z art. 8 k.k.s., wcale bowiem o tym nie przesądza<sup>6</sup>.

Niestety jednak, na praktykę działania wymiaru sprawiedliwości w olbrzymim stopniu wpłynął przede wszystkim przytoczony fragment

---

s. 131 (gdzie słusznie podkreśla się także to, że przy przestępstwie skarbowym organ nie posiada swobody decyzyjnej co do dysponowania mieniem Skarbu Państwa, która to swoboda jest charakterystyczna dla oszustwa, co również odróżnia przedmiot ochrony oszustwa oraz czynów zabronionych przez prawo karne skarbowe).

<sup>6</sup> Odmienne jak się wydaje K. Piatkowska-Zagiczek, wskazująca, że z momentem wydania uchwały przez SN, nie ma już znaczenia to, że odmienne jest dobro prawne chronione przez art. 286 k.k. i 76 k.k.s. (*Idealny zbieg...*, s. 145-147). Należy jednak zadać sobie pytanie: czy dobro prawne chronione przez art. 286 k.k. jest z całą pewnością naruszane przez popełnienie czynu z art. 76 k.k.s., skoro przepisy te chronią odmienne dobra prawne? W ocenie autora uzasadnione jest co do zasady udzielenie na to pytanie odpowiedzi negatywnej, co prowadzi do wniosku, że w przypadku realizacji znamion czynu zabronionego z art. 76 k.k.s. nie realizujemy jednocześnie wszystkich znamion czynu z art. 286 k.k. z uwagi na brak realizacji znamienia przedmiotu ochrony. Nie ma zatem w takiej sytuacji podstaw do stosowania art. 8 k.k.s. i uchwała SN tego nie zmieniła.

uzasadnienia tej uchwały, w którym Sąd pozornie jednoznacznie przesądził o możliwości zbiegu oszustwa z przestępstwami i wykroczeniami skarbowymi. Nie zwrócono bowiem w najmniejszym stopniu uwagi na to, że brakuje dla takiej tezy uzasadnienia w samej uchwale. Efektem tego stało się przyjęcie powszechnej praktyki przedstawiania na podstawie art. 8 k.k.s. podwójnych zarzutów dotyczących tego samego stanu faktycznego, wiążącego się z naruszeniem obowiązków podatkowych. Jeden zarzut przedstawia się w takiej sytuacji na podstawie przepisów Kodeksu karnego (przede wszystkim oszustwa z art. 286 k.k., ale też poszczególnych przestępstw przeciwko wiarygodności dokumentów – np. art. 271 czy art. 273 przy przestępstwach polegających na posługiwaniu się nierzetelnymi fakturami lub ich wystawianiu), a drugi na podstawie odpowiednich przepisów Kodeksu karnego skarbowego. Szerokie zastosowanie tego rodzaju praktyki rzecz jasna wynika z tego, że odpowiada to potrzebom organów ścigania, ponieważ pozwala ona na zastosowanie do przypadków naruszeń obowiązków podatkowych, surowszych (w porównaniu do rozwiązań przewidzianych przez k.k.s.) przepisów Kodeksu karnego, przewidujących jednocześnie dłuższy okres przedawnienia karalności. Nie bez znaczenia jest też to, że w przypadku czynów zabronionych z Kodeksu karnego na przedawnienie karalności nie wpływa przedawnienie zobowiązania podatkowego – które to rozwiązanie wprowadzono w odniesieniu do przestępstw i wykroczeń skarbowych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej zgodnie z art. 44 § 2 k.k.s. i które to rozwiązanie w pewnych sytuacjach istotnie przyspiesza przedawnienie karalności przestępstw i wykroczeń skarbowych.

Opisywana praktyka ma przede wszystkim znaczenie w kontekście przestępstw dotyczących podatku VAT, z uwagi na możliwość wyłudzenia zwrotu nadpłaconego podatku (co może zostać potencjalnie uznane za niekorzystne rozporządzenie mieniem, o którym mowa w art. 286 k.k.), ale też ze względu na wykorzystywanie przy przestępstwach dotyczących tego podatku nierzetelnych faktur, co może być uznane za jedno z przestępstw przeciwko wiarygodności dokumentów określonych w k.k. Niemniej problem podwójnej penalizacji na gruncie jednocześnie k.k. i k.k.s. może dotyczyć także podatków innego rodzaju,

np. podatku dochodowego, w sytuacji, w której sprawca uzyskał zwrot nadpłaconego podatku dochodowego, np. w oparciu o pozorne umowy darowizny, dzięki którym obniża wysokość swojego przychodu, co z kolei wpływa na wysokość zobowiązania podatkowego i powoduje wystąpienie w pewnych sytuacjach możliwości domagania się zwrotu jego nadpłaty – co z kolei może zostać potraktowane teoretycznie jako oszustwo z art. 286 k.k., ponieważ podobnie jak na gruncie podatku VAT, wyłudzenie zwrotu nadpłaconego podatku dochodowego może zostać uznane za doprowadzenie do niekorzystnego rozporządzenia mieniem.

Opisywana praktyka stosowania art. 8 k.k.s. została jeszcze pogłębiona poprzez dodanie w 2017 roku do k.k. art. 270a i 271a, dotyczących przestępstw fałszu materialnego i intelektualnego faktury. W ten sposób wprowadzono bowiem niezależną od wyżej opisanej uchwały SN podstawę do podwójnego stawiania zarzutów z k.k.s. i k.k. w zakresie przestępstw fakturowych. W efekcie częstym zjawiskiem jest stawianie sprawcy pierwszego zarzutu dotyczącego fałszu intelektualnego faktury z art. 271a k.k. i zarzutu drugiego, dotyczącego np. art. 62 § 2 k.k.s. w zbiegu z art. 56 lub 76 k.k.s. Niemniej opisywana praktyka stawiania podwójnych zarzutów ma swoje źródło przede wszystkim w przytoczonej uchwale SN i dlatego nawet uchylenie przepisów k.k. regulujących odpowiedzialność za przestępstwa fakturowe nie rozwiąże tego problemu, ponieważ w dalszym ciągu organy ścigania będą mogły przy popełnianiu przestępstw przeciwko obowiązkowi podatkowemu przedstawiać także zarzuty np. z art. 286 czy art. 271 k.k.

Stawianie podwójnych zarzutów na podstawie zarówno k.k., jak i k.k.s. mogłoby pozornie nie budzić większych wątpliwości, biorąc pod uwagę to, że zgodnie z art. 8 § 2 k.k.s. i tak wykonaniu podlega jedynie najsurowsza z orzeczonych kar. Teoretycznie nie dochodzi zatem do podwójnego skazania za to samo zachowanie, co mogłoby budzić oczywiste wątpliwości aksjologiczne, także o charakterze konstytucyjnym. Mylne byłoby jednak przekonanie, że omawiana praktyka nie tworzy istotnych wątpliwości, zarówno na poziomie teorii, jak i praktyki stosowania prawa.

Po pierwsze, zgodnie z art. 8 § 3 k.k.s., jeżeli za przestępstwo skarbowe orzeczona zostanie kara grzywny, natomiast za drugie pozosta-

jące z nim w zbiegu idealnym przestępstwo zostanie orzeczona kara surowsza, to wykonaniu podlegają obie sankcje. Trudno zatem nie dojść do wniosku, że dochodzi tutaj w praktyce do dwukrotnego skazania za to samo zachowanie na podstawie dwóch różnych przepisów ustaw karnych<sup>7</sup>. Tymczasem w istocie to, że stosujemy tutaj dwie różne ustawy karne (i jednocześnie dwie różne sankcje karne), nie jest przecież koniecznością, a jedynie sztucznym konstruktem ustawodawcy. W istocie zatem nie ma żadnych racji przemawiających za koniecznością wymierzania dwóch różnych kar w omawianej sytuacji<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> Z uwagi na zakres opracowania, jedynie na marginesie wspomnieć należy, że za ograniczonym stosowaniem zbiegu idealnego przemawiają też wątpliwości dotyczące rozumienia poszczególnych zwrotów użytych w jego konstrukcji, np. „najsurowsza kara grzywny” (szerzej na ten temat np. J. Kanarek, *Wymiar kary oraz kwestia wykonania orzeczonych kar i pozostałych środków prawnokarnych w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2021, nr 2, s. 21-23; J. Raglewski, *Kilka uwag o specyficznych mechanizmach reducyjnych kar w prawie karnym skarbowym i prawie wykroczeń*, [w:] W. Górowski, P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel (red.), *Zagadnienia teorii i nauczania prawa karnego. Kara łączna. Księga Jubileuszowa Profesor Marii Szewczyk*, Warszawa 2013, s. 665-666; P. Kardas, [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks...*, s. 183.

<sup>8</sup> Zaznaczyć przy tym należy, że spotkać się można także z poglądem, iż zawarte w art. 8 § 3 k.k.s. sformułowanie: „Jeżeli obok kary najsurowszej, która podlega wykonaniu, orzeczono także karę grzywny, również ta kara podlega łącznemu wykonaniu”, należy rozumieć w ten sposób, że dotyczy ono kary grzywny orzeczonej wyłącznie kumulatywnie z karą pozbawienia wolności lub ograniczenia wolności, która jako kara najsurowsza będzie podlegać wykonaniu (tak np. K. Piątkowska-Zagiczek, *Idealny zbieg...*, s. 166-167; P. Kardas, [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks...*, s. 189-191 – choć jednocześnie autor w dalszym miejscu przyznaje, że istnieje możliwość wykonania kary grzywny orzeczonej nie na podstawie przepisu stanowiącego podstawę wymiaru kary najsurowszej podlegającej wykonaniu – pod warunkiem, że na podstawie przynajmniej dwóch zbiegających się przepisów orzeczono kary grzywny i ta surowsza z nich została orzeczona nie na podstawie przepisu stanowiącego podstawę wymiaru kary najsurowszej podlegającej wykonaniu – tamże, s. 193-194). Rozumiejąc względy, jakie stoją za przyjęciem takiej wykładni (w tym przede wszystkim to, że jest ona korzystniejsza dla sprawcy i ogranicza wątpliwości co do zgodności opisywanego rozwiązania z Konstytucją), niestety należy stwierdzić, że wykładnia tego rodzaju jest nie do przyjęcia. Przeczy jej w ewidentny sposób brzmienie art. 8 k.k.s. W dalszej części paragrafu trzeciego tego przepisu pojawia się bowiem sformułowanie: „w razie orzeczenia obok kary najsurowszej kilku kar grzywny, łącznemu wykonaniu podlega tylko naj-

Konstatacja ta nie musi prowadzić automatycznie do konieczności uchylenia tego rozwiązania. Niemniej wydaje się, iż w tej sytuacji

---

surowsza kara grzywny”. Wydaje się, że nie jest możliwe przyjęcie odmiennego jego rozumienia niż to, że przepis ten odnosi się do sytuacji, gdy jedną grzywnę orzeczono kumulatywnie z karą pozbawienia wolności lub ograniczenia wolności podlegającą wykonaniu, a drugą grzywnę orzeczono za drugie z przestępstw pozostających w zbiegu idealnym. Łącznemu wykonaniu z karą najsurowszą podlegać wtedy będzie najsurowsza grzywna, którą może być grzywna nie orzekana kumulatywnie z karą najsurowszą (tak też J. Raglewski, *Kilka uwag...*, s. 667). Jak widać zatem, art. 8 k.k.s. pozwala na łączne wykonywanie np. kary pozbawienia jako kary najsurowszej, orzeczonej na podstawie k.k. i kary grzywny orzeczonej na podstawie k.k.s. Odmienna wykładnia powyższego zwrotu byłaby pozbawiona sensu, albowiem – co przyznaje K. Piatkowska-Zagiczek (*Idealny zbieg...*, s. 168), nie ma możliwości orzekania kumulatywnego kilku kar grzywny za jeden czyn zabroniony. Nie wydaje się też trafna koncepcja prezentowana przez V. Konarską-Wrzošek, że chodzi w tym fragmencie przepisu o sytuację, gdy za pozostające w zbiegu przestępstwo skarbowe i przestępstwo, orzeczono kary pozbawienia wolności w takim samym wymiarze, ale różne grzywny (w: I. Zgoliński (red.), *Kodeks...*, s. 75-76; tak też S. Kowalski, *Kwestia wykonania kar, środków karnych i środków zabezpieczających orzeczonych za przestępstwo skarbowe i przestępstwo będące w zbiegu idealnym na tle regulacji art. 8 § 2-3 KKS*, [w:] H. Paluszkiec, S. Kowalski (red.), *Współczesne problemy karania i zaniechania karanie za przestępstwa skarbowe*, Warszawa 2023, s. 38). Gdyby bowiem chodziło w przepisie o taką sytuację, ustawodawca użyłby sformułowania „jeżeli orzeczone kary są równie surowe, wykonaniu podlega ta, obok której orzeczono najsurowszą karę grzywny, która w tej sytuacji również podlega łącznemu wykonaniu”. W podanym przykładzie nie da się bowiem wyróżnić jednej kary najsurowszej, do czego odnosi się przecież przepis. Dlatego też ta sytuacja nie wydaje się być dostatecznym uzasadnieniem dla poglądu, że w art. 8 § 3 k.k.s. chodzi wyłącznie o wykonywanie grzywny orzeczonej kumulatywnie obok kary najsurowszej. Odmienna wykładnia prowadziłaby do konieczności zastosowania całkowicie różnych metod wykładni w obrębie pierwszego i drugiego zdania tworzącego art. 8 § 3 k.k.s. (co zresztą postuluje J. Kanarek, *Wymiar kary oraz kwestia wykonania orzeczonych kar i pozostałych środków prawnokarnych w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2021, nr 2, s. 31-32). Również G. Bogdan wskazuje, że wykładnia językowa tego przepisu prowadzić musi do wniosku, że chodzi w nim o najsurowszą grzywnę, niezależnie od tego czy jest ona orzekana kumulatywnie obok kary najsurowszej – choć przeczy to uzasadnieniu rządowego projektu k.k.s. i z tego względu zdaniem autora należy odejść od rezultatu wykładni językowej, jako mniej korzystnej dla sprawcy w: G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A. R. Świątłowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007, s. 38).

stosowanie zbiegu idealnego z art. 8 k.k.s. powinno mieć maksymalnie ograniczony zakres i odnosić się wyłącznie do wyjątkowych przypadków, gdy korzystanie z tej instytucji jest absolutnie niezbędne. Obecna praktyka jego stosowania w żaden sposób nie spełnia tego wymogu<sup>9</sup>.

Po drugie, należy mieć na uwadze, że przyjęty przez Sąd Najwyższy pogląd o niestosowaniu reguł wyłączania wielości ocen do konstrukcji zbiegu idealnego, znajduje się w ewidentnej sprzeczności z uzasadnieniem wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 1 grudnia 2016 roku, K 45/14<sup>10</sup>. W wyroku tym, odnosząc się do analogicznej konstrukcji z k.w., Trybunał wyraźnie podkreślił, że konstrukcja zbiegu idealnego może budzić wątpliwości konstytucyjne, chyba że jej zastosowanie jest ograniczone poprzez stosowanie reguł wyłączania wielości ocen, co uniemożliwi naruszenie zasady *ne bis in idem* mimo zastosowania tego rozwiązania prawnego. Odnosząc twierdzenie Trybunału do aktualnej praktyki wykorzystywania zbiegu idealnego z art. 8 k.k.s., trudno nie dojść do wniosku, iż praktyka ta budzić musi istotne zastrzeżenie w kontekście możliwego naruszenia wskazanej zasady.

<sup>9</sup> Warto zauważyć przy tym, że zdaniem P. Kardasa (*Konstrukcja idealnego zbiegu przestępstw a konstytucyjna i konwencyjna zasada ne bis in idem. Rozważania o konstytucyjnych i konwencyjnych granicach władzy ustawodawczej*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2010, nr 4, s. 50-52), niezgodny z zasadą *ne bis in idem*, a jednocześnie art. 45 ust. 1, art. 42 ust. 2 i art. 2 Konstytucji RP, jest art. 181 k.k.s., którego obowiązywanie wynika z funkcjonowania art. 8 k.k.s. i do którego to przepisu wprost odwołuje się treść art. 181 k.k.s. Podobnie: K. Piątkowska-Zagiczek, *Idealny zbieg...*, s. 192-193, s. 207; G. Artymiak, *O konstrukcji...*, s. 83-85; K. Witkowska, *Idealny zbieg czynów karalnych w Kodeksie wykroczeń a zasada ne bis in idem*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2012, nr 2, s. 132-133 – choć dalej autorka wskazuje także na konieczność rezygnacji z instytucji zbiegu idealnego. Z kolei M. Błaszczuk stwierdza wprost, że przyjęta przez SN w omawianej uchwale wykładnia art. 8 k.k.s. prowadzi do niezgodności tego przepisu z zasadą *ne bis in idem* (*Idealny zbieg...*, s. 25-26; podobnie: J. Kanarek, *Istota zewnętrznego zbiegu przepisów ustawy w prawie karnym skarbowym, jego geneza oraz uzasadnienie zastosowania*, „Prokuratura i Prawo” 2021, nr 6, s. 33-34). Z kolei M. Jackowski (*Zasada ne bis in idem w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka*, „Państwo i Prawo” 2012, nr 9, s. 28-29) zwracał uwagę na niezgodność art. 8 k.k.s. z zasadą *ne bis in idem* jeszcze przed wydaniem omawianej uchwały SN.

<sup>10</sup> LEX nr 2172427.

Po trzecie wreszcie, podwójne penalizowanie tych samych zachowań na gruncie k.k. i k.k.s. w praktyce z uwagi na surowsze sankcje przewidziane przez przepisy k.k. prowadzi do zasadniczego systemowego problemu poprzez istotne zmarginalizowanie znaczenia Kodeksu karnego skarbowego przy pociąganiu do odpowiedzialności karnej za popełnienie najpoważniejszych przestępstw podatkowych. Trudno bowiem wskazać jakiegokolwiek aksjologiczne uzasadnienie dla sytuacji, w której podstawę odpowiedzialności za najpoważniejsze przestępstwa podatkowe nie stanowi wyspecjalizowana ustawa, której celem jest przeciwdziałanie popełnianiu tego rodzaju czynów zabronionych (czyli Kodeks karny skarbowy), ale ustawa o bardziej ogólnym charakterze (Kodeks karny). Tego rodzaju sytuacja wydaje się sprzeczna z założeniem o racjonalności ustawodawcy, ponieważ podważa sens wprowadzania do polskiego systemu prawnego ustaw o szczególnym charakterze. Już ta jedna kwestia w ocenie autora wydaje się dostatecznie usprawiedliwiać konieczność rozwiązania problemu podwójnej penalizacji przestępstw podatkowych.

Po czwarte, aktualna sytuacja generuje szkodliwy skutek finansowy dla Skarbu Państwa. Doprowadziła ona bowiem do praktycznego zaniku zastosowania czynnego żalu przy najpoważniejszych przestępstwach przeciwko obowiązkom podatkowym (w szczególności dotyczy to przestępstw związanych z posługiwaniem się nierzetelnymi fakturami), a także istotnie ograniczyła zastosowanie instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności karnej skarbowej. Obecnie bowiem sprawca przestępstwa polegającego np. na posłużeniu się nierzetelnymi fakturami przy sporządzaniu deklaracji podatkowej nie ma kompletnie żadnego interesu, aby składać czynny żal na podstawie art. 16 k.k.s. Złożenie bowiem czynnego żalu na tej podstawie prawnej prowadzi do wyłączenia odpowiedzialności jedynie za popełnienie przestępstwa bądź wykroczenia skarbowego. Zastosowanie tej instytucji nie wpływa natomiast na niepodleganie karze za przestępstwa stypizowane w Kodeksie karnym. Oznacza to zatem, że sprawca tego rodzaju przestępstwa, składając czynny żal, uniknie karalności wyłącznie za przestępstwo skarbowe, natomiast nadal będzie mu groziła odpowiedzialność np. z art. 271a k.k., art.

286 k.k. lub art. 271 k.k.<sup>11</sup> Co więcej, odpowiedzialność ta będzie bardzo prawdopodobna, skoro sprawca składając czynny żal przyznał się do popełnienia czynu zabronionego. W tej sytuacji trudno zatem będzie mu sformułować jakąkolwiek sensowną linię obrony w celu uniknięcia odpowiedzialności na podstawie przepisów k.k.<sup>12</sup> Prowadzi to do wniosku, że w takim stanie faktycznym właściwie niemożliwe jest wskazanie jakiejkolwiek korzyści dla sprawcy ze złożenia czynnego żalu.

Podobna sytuacja dotyczy wspomnianego już wyżej dobrowolnego poddania się odpowiedzialności karnej skarbowej. Jeżeli sprawca bezpodstawnie wskazuje na konieczność zwrotu nadpłaconego podatku od towarów i usług w wypełnionej przez siebie deklaracji podatkowej, a jednocześnie kwota narażonego na nienależny zwrot podatku jest małej wartości, sprawca jest w stanie uniknąć wpisu do Krajowego Rejestru Karnego po zapłacie kwoty pieniężnej tytułem kary grzywny przewidzianej za popełnienie czynu zabronionego z art. 76 § 2 k.k.s. Jednakże instytucja ta nie będzie działać w odniesieniu do przestępstw „powszechnych”. Innymi słowy, złożenie wniosku przez sprawcę dotyczącego skorzystania z tej instytucji, będzie nadal oznaczało możliwość wpisania go do KRK z tytułu skazania np. na podstawie art. 286 k.k., szczególnie że jego wniosek o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności karnej skarbowej, zostanie prawdopodobnie potraktowany jako przyznanie się do winy, ponownie praktycznie uniemożliwiając mu obronę przed zarzutami stawianymi na podstawie przepisów k.k.

Tymczasem warunkiem skorzystania z czynnego żalu i dobrowolnego poddania się odpowiedzialności karnej skarbowej w przypadku przestępstw polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie podatku, jest przecież zapłata całości uszczuplonej wymagalnej należ-

---

<sup>11</sup> Co po raz kolejny pokazuje, że rozwiązaniem omawianego problemu nie będzie jedynie uchylenie przepisów k.k. o przestępstwach fakturowych.

<sup>12</sup> Na ten problem zwraca uwagę także S. Kowalski, *Kilka uwag o szkodliwości konstrukcji idealnego zbiegu przestępstwa skarbowego i przestępstwa – z perspektywy karnoprocesowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 4, s. 225-227. W tym opracowaniu autor poza tym zwraca także słusznie uwagę na szereg procesowych problemów wynikających z szerokiego zastosowania art. 8 i art. 181 k.k.s. w wyniku wydania omawianej uchwały SN.

ności publicznoprawnej. W interesie Skarbu Państwa jest zatem to, aby sprawcy przestępstw skarbowych w jak najszerszym stopniu korzystali z tych dwóch instytucji. Obecna sytuacja prowadzi jednak do tego, że z czynnego żalu i dobrowolnego poddania się odpowiedzialności karnej skarbowej praktycznie nie korzysta się w sytuacji, w której istnieje potencjalne nawet ryzyko, że zastosowanie tych instytucji nie wyłączy całkowicie groźby odpowiedzialności karnej sprawcy na podstawie przepisów k.k. Tymczasem ryzyko takie pojawia się w przypadku wielu przestępstw przeciwko obowiązkom podatkowym i to w szczególności tych o najpoważniejszym charakterze. Funkcja egzekucyjna prawa karnego skarbowego jest zatem obecnie realizowana jedynie w bardzo niewielkim zakresie, co wpływa negatywnie na Skarb Państwa.

Wobec tak poważnych zarzutów już jedynie na marginesie wspomnieć należy o tym, że praktyka polegająca na stawianiu sprawcy podwójnych zarzutów z tytułu popełnienia przestępstwa przeciwko obowiązkom podatkowym, jest kompletnie niezrozumiała z punktu widzenia jego sprawcy. Zakładając, że prawo powinno być możliwie jak najbardziej zrozumiałe dla adresatów norm w nim wyrażanych, to niestety należy stwierdzić, że omawiany tutaj sposób wykładni art. 8 k.k.s. jest absolutnie nie do pogodzenia z tym postulatem. Trudno bowiem wyjaśnić sprawcy czynu zabronionego, dlaczego stawia mu się dwa różne zarzuty (często o drastycznie odmiennym ciężarze gatunkowym) w tym samym stanie faktycznym<sup>13</sup>.

Wobec tego trudno jest bronić obecnej praktyki zakładającej w pewnych przypadkach podwójną penalizację tego samego zachowania sprawcy. Pojawia się jednak pytanie, w jaki optymalny sposób należy doprowadzić do jej zmiany. Oczywiście mogłoby się wydawać na pierwszy rzut oka, iż najprostszym sposobem rozwiązania tej sytuacji byłaby po prostu zmiana linii orzeczniczej Sądu Najwyższego<sup>14</sup>.

---

<sup>13</sup> Na marginesie należy wspomnieć też o tym, że K. Piątkowska-Zagiczek słusznie wskazuje na problem przy stosowaniu art. 8 k.k.s. wynikający z tego, że różne zbiegające się na jego podstawie ustawy karne mogą przewidywać różne okoliczności wyłączające winę, co będzie utrudniało jej przypisanie w przypadku zastosowania omawianego przepisu (*Idealny zbieg...*, s. 217).

<sup>14</sup> Co postuluje np. K. Piątkowska-Zagiczek (*ibidem*, s. 217).

Jednakże trudno przewidywać, czy – a jeśli tak to kiedy – taka zmiana mogłaby nastąpić.

Ponadto obecnie sama zmiana praktyki orzeczniczej dotyczącej omawianej wykładni art. 8 k.k.s. nie będzie wystarczająca, aby rozwiązać omówiony wyżej problem. Wynika to z faktu obowiązywania art. 270a i 271a k.k. Obecnie bowiem nawet przy zastosowaniu reguł wyłączania wielości ocen w zakresie zastosowania art. 8 k.k.s., reguły te okażą się raczej niewystarczające, aby wyeliminować zastosowanie wskazanych przepisów Kodeksu karnego, skoro wyraźnie odnoszą się one do wystawiania i posługiwania się nierzetelnymi fakturami, ewentualnie do podrobienia i przerobienia faktury.

Z drugiej strony, uchylene przepisów dotyczących typizacji w k.k. przestępstw fakturowych również będzie samo w sobie niewystarczające do rozwiązania problemu podwójnej penalizacji. Nadal bowiem możliwe będzie stosowanie dzięki zbiegowi idealnemu art. 271 czy art. 286 k.k. przy przypisywaniu odpowiedzialności za przynajmniej niektóre przestępstwa skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym.

W tej sytuacji wydaje się, że kwestia podwójnej penalizacji może być rozwiązana jedynie poprzez precyzyjne rozstrzygnięcie sposobu uregulowania relacji norm prawa karnego skarbowego do prawa karnego „powszechnego”. To jednak prowadzi do konieczności rozważenia nieco bardziej kompleksowych sposobów wyjścia z tej sytuacji. Autor opracowania nie twierdzi, że przedstawione w dalszym toku wywodu pomysły na rozwiązanie tej sytuacji, są jedynymi, jakie mogą być tutaj przyjęte. Niemniej jednak wydaje się, iż są to te rozwiązania, które w pierwszej kolejności powinny być rozważone jako potencjalny sposób na rozwiązanie omawianego problemu podwójnej penalizacji.

## **2. Rezygnacja z przestępstw przeciwko obowiązkom podatkowym w Kodeksie karnym skarbowym**

Rozwiązaniem kolizji przepisów Kodeksu karnego i Kodeksu karnego skarbowego, które może się nasuwać w pierwszej kolejności, jest rezygnacja z przepisów typizujących przestępstwa i wykroczenia

skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym w k.k.s. Rozwiązanie to jest bowiem przynajmniej pozornie najprostszym wyjściem z omawianej sytuacji. O ile można bowiem wyobrazić sobie derogowanie z k.k. art. 270a i 271a, to nierealne jest zrezygnowanie z obowiązywania art. 286 czy art. 271 k.k. Tymczasem ich obecność automatycznie będzie prowadzić do potencjalnej kolizji z przestępstwami skarbowymi przeciwko obowiązkom podatkowym. W tej sytuacji wydaje się zasadne przynajmniej na pierwszy rzut oka, aby zrezygnować z przepisów k.k.s., rozwiązując w ten sposób omawiany problem<sup>15</sup>.

Rozwiązanie to opiera się na założeniu, że skoro przepisy k.k. w dużej mierze wyparły w praktyce stosowanie przepisów k.k.s. dotyczących przestępstw przeciwko obowiązkom podatkowym z uwagi na wyższą sankcyjność, to być może zasadne byłoby potwierdzenie tej sytuacji na poziomie normatywnym i uczynienie Kodeksu karnego – nie tylko praktycznie, ale też formalnie – podstawową ustawą regulującej odpowiedzialność za przestępstwa związane z obowiązkami podatkowymi. Innymi słowy, choć rozwiązanie to pozornie mogłoby zostać uznane za rewolucyjne, to można go bronić w ten sposób, że jedynie nadaje ono ramy ustawowe już występującej praktyce, zakładającej pierwszeństwo przepisów k.k. przy wymierzaniu odpowiedzialności za przestępstwa podatkowe.

Oczywiście rozwiązaniu temu można postawić podstawowy kontrargument, że jego wprowadzenie w życie doprowadziłoby do depenalizacji tych zachowań, które obecnie są karane na podstawie przepisów przewidujących te wykroczenia i przestępstwa skarbowe, które rzadko występują w zbiegu idealnym z przestępstwami uregulowanymi w Kodeksie karnym. Problem podwójnej penalizacji nie dotyczy bowiem wszystkich przestępstw i wykroczeń skarbowych przeciwko

---

<sup>15</sup> Wydaje się, że podobne rozwiązanie postuluje J. Sobczak, który jednak zwraca uwagę na konieczność uchylenia rozdziału k.k.s. dotyczącego przestępstw i wykroczeń skarbowych przeciwko obowiązkom podatkowym z uwagi na dublowanie się sankcji karnych skarbowych z sankcjami administracyjnymi, przewidzianymi przez prawo podatkowe (*Czy objęcie ustawą karną skarbową przestępstw podatkowych jest uzasadnione i potrzebne?*, [w:] H. Paluszkiwicz, S. Kowalski (red.), *25 lat kodeksu karnego skarbowego. Stan obecny i wyzwania na kolejne ćwierćwiecze*, Warszawa 2025, s. 255-277).

obowiązkom podatkowym. Pojawiać się może zatem wątpliwość, czy jest sens rezygnować z całego rozdziału ustawy karnej skarbowej, aby wyeliminować problem, który co prawda pojawia się stosunkowo często w praktyce, ale dotyczy jedynie części przepisów tego rozdziału.

Na zarzut ten jak się wydaje można jednak odpowiedzieć na dwa sposoby.

Po pierwsze, być może rezygnacja z przepisów k.k.s. powinna dotyczyć tylko niektórych przestępstw skarbowych przeciwko obowiązkom podatkowym, które rzeczywiście pojawiają się w zbiegu idealnym z przepisami k.k. Wtedy ryzyko depenalizacji pewnych zachowań zostałoby znacznie ograniczone.

Drugim sposobem rozwiązania tego problemu jest natomiast wykorzystanie tej sytuacji do weryfikacji, które z przestępstw i wykroczeń skarbowych przeciwko obowiązkom podatkowym, mogłyby zostać zastąpione administracyjnymi karami pieniężnymi, co w wielu sytuacjach wydaje się dostatecznym środkiem reakcji na naruszenie przepisów prawa podatkowego.

Wydaje się jednak, że uchylenie całego rozdziału k.k.s. dotyczącego przestępstw i wykroczeń przeciwko obowiązkom podatkowym, czyniłoby wątpliwym dalsze funkcjonowanie Kodeksu karnego skarbowego jako odrębnej ustawy. Przestępstwa i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym stanowią bowiem prawie 2/3 wszystkich czynów zabronionych stypizowanych w części szczególnej k.k.s. W przypadku ich uchylenia dalsze funkcjonowanie Kodeksu karnego skarbowego byłoby prawdopodobnie bezprzedmiotowe<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> W tym miejscu warto przywołać pogląd V. Konarskiej-Wrzosek: „Kodyfikacja określonej dziedziny prawa jest sama w sobie określoną wartością, której nie sposób nie docenić tak z praktycznego, jak i teoretycznego punktu widzenia, a ponadto w przypadku prawa karnego skarbowego ma poważne uzasadnienie merytoryczne i to nie tylko z powodu występowania wielu instytucji specyficznych, charakterystycznych dla tej wyspecjalizowanej dziedziny prawa karnego, ale przede wszystkim z powodu odmiennej filozofii karania sprawców przestępstw i wykroczeń skarbowych w stosunku do karania sprawców przestępstw i wykroczeń powszechnych, co uzasadnia w pełni odrębność czytelnej, całościowej i kompleksowej regulacji o charakterze kodeksowym” (*Kodeks karny a Kodeks karny skarbowy – zbieżności i różnice skłaniające do refleksji nad zasadnością*

Gdyby natomiast uchylić jedynie te przepisy typizujące przestępstwa skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym, które najczęściej występują w zbiegu idealnym z przepisami k.k., nie rezygnując jednocześnie całkowicie z obecności w k.k.s. przestępstw i wykroczeń skarbowych tego rodzaju, to pojawiłaby się trudna do zrozumienia dychotomia pomiędzy przestępstwami godzącymi w obowiązki podatkowe. Część z nich byłaby bowiem penalizowana przez Kodeks karny, a część przez Kodeks karny skarbowy. Co więcej, sprawca przestępstw i wykroczeń tego rodzaju penalizowanych przez przepisy k.k.s. mógłby skorzystać z czynnego żalu, unikając w ten sposób karalności, czego w ogóle nie przewidują przepisy k.k. Trudno zatem byłoby uznać za dostatecznie przekonujące logicznie rozwiązanie, w którym przestępstwa i wykroczenia przeciwko obowiązkom podatkowym byłyby umieszczone w dwóch odrębnych ustawach, cechujących się odmienną specyfiką (co nawiasem mówiąc jest podstawowym argumentem przeciwko obecności w k.k. art. 270a i 271a).

Omawiane rozwiązanie mogłoby zatem prowadzić do skutków o wręcz rewolucyjnym charakterze. Przede wszystkim jednak tworzyłoby jednocześnie szereg pytań dotyczących tego, czy i jak przepisy k.k. mogą być stosowane do ścigania przestępstw podatkowych. Jeżeli bowiem wyrażono powyżej wątpliwość co do tego, czy art. 286 k.k. dotyczy zachowań godzących w prawidłowe wykonywanie obowiązków przewidzianych przez prawo podatkowe, to przecież uchylenie art. 76 k.k.s. nie doprowadzi do tego, że ta wątpliwość zostanie wyeliminowana. W ocenie autora uchylenie art. 76 k.k.s. doprowadziłoby zatem do faktycznej dekryminalizacji zachowań polegających na wyłudzeniu zwrotu rzekomo nadpłaconego zobowiązania podatkowego, co samo w sobie wydaje się już uniemożliwiać przyjęcie omawianego rozwiązania.

---

*utrzymywania odrębnych kodyfikacji*, [w:] A. Marek, T. Oczkowski (red.), *Problem spójności prawa karnego z perspektywy jego nowelizacji*, Warszawa 2011, s. 180), który warto mieć na uwadze także w kontekście oceny kolejnego z potencjalnych rozwiązań omawianego problemu, również mogącego doprowadzić do rezygnacji z k.k.s. jako odrębnej ustawy. Za odrębnością k.k.s. wydaje się także opowiadać np. L. Wilk, *W sprawie autonomii materialnego prawa karnego skarbowego*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 8, s. 32-45.

Co więcej, w k.k. nie ma przepisów, które w pełni mogłyby zastąpić uchylone przepisy k.k.s. Przykładem – i to jednym z wielu – mogłoby być niezłożenie przez podatnika deklaracji podatkowej informującej o zaktualizowaniu się obowiązku podatkowego (art. 54 k.k.s.). Wydaje się, że w k.k. brak jest przepisu penalizującego takie zachowania, a jednocześnie trudno byłoby zaakceptować fakt całkowitej jego dekryminalizacji.

Zarysowany na wstępie problem dekryminalizacji dużej ilości zachowań obecnie penalizowanych przez k.k.s. wydaje się zatem eliminować możliwość wprowadzenia w życie tego rozwiązania – szczególnie, że ryzyko dekryminalizacji pojawiać się będzie także przy zachowaniach uważanych obecnie za najpoważniejsze przestępstwa skarbowe.

### **3. Przeniesienie przestępstw skarbowych przeciwko obowiązkom podatkowym do k.k.**

Kolejny potencjalny sposób rozwiązania problemu podwójnej penalizacji również opiera się na prostym założeniu: skoro problemem jest wzajemna relacja dwóch ustaw wobec siebie, najprościej byłoby połączyć te dwie ustawy w jedną, co rozwiązałoby ten problem. Być może zatem uzasadnione byłoby przeniesienie przestępstw skarbowych przeciwko obowiązkom podatkowym do Kodeksu karnego, pozostawiając w k.k.s. jedynie wykroczenia skarbowe tego rodzaju (ewentualnie zastępując je sankcjami administracyjnymi lub przenosząc do Kodeksu wykroczeń). Wtedy problem zbiegu idealnego zostałby rozwiązany, skoro wszystkie przestępstwa dotyczące naruszania obowiązków podatkowych znajdowałyby się w jednym akcie prawnym<sup>17</sup>.

<sup>17</sup> Za rezygnacją z prawa karnego skarbowego i zastąpieniem go z jednej strony przepisami Kodeksu karnego (przy najpoważniejszych przestępstwach skarbowych), a z drugiej – sankcjami administracyjnymi, opowiedzieli się np. K. Radzikowski, *Niepewna przyszłość prawa karnego skarbowego (na rozdrożu między powszechnym prawem karnym a sankcją administracyjną)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2024, nr 4, s. 146-148 oraz I. Sepioło-Jankowska, *Optymalny model odpowiedzialności prawnej za czyny karne skarbowe*, Warszawa 2016, s. 231-237. Z kolei A. Błachnio opowiada się za przeniesieniem przestępstw skarbowych i części

Wydaje się jednak, że rozwiązanie to tak naprawdę niewiele by wyjaśniło. Problemem nie jest tutaj bowiem jedynie relacja przepisów k.k. do k.k.s., lecz relacja przepisów k.k.s. dotyczących penalizacji naruszania obowiązków podatkowych do przepisów k.k., które z uwagi na swój ogólny charakter również mogą być zastosowane w takich sytuacjach. Tymczasem przeniesienie wskazanych przepisów k.k.s. do k.k. spowoduje jedynie to, że problem zbiegu idealnego zostanie zastąpiony innym problemem: czy przeniesione do k.k. z k.k.s. czyny zabronione stanowią typy szczególne oszustwa lub fałszerstwa intelektualnego dokumentu? Istnieje niestety ryzyko udzielenia przez orzecznictwo negatywnej odpowiedzi na to pytanie, co będzie oznaczało stosowanie zarówno np. art. 286 k.k. w zbiegu z przeniesionym z k.k.s. przestępstwem składania nierzetelnej deklaracji podatkowej. Jedyną różnicą będzie zatem jedynie to, że zbieg ten nie będzie miał charakteru zbiegu idealnego, a po prostu zbiegu przepisów. Nie zmieni to jednak tego, że kara w tej sytuacji będzie wymierzana prawdopodobnie na podstawie art. 286 k.k. jako przepisu przewidującego karę surowszą. Tak czy inaczej dojdzie zatem do zmarginalizowania roli przestępstw przeciw obowiązkowi podatkowemu, które zostałyby przeniesione z k.k.s. do k.k.

Omawiane rozwiązanie jest zatem trudne do przyjęcia, ponieważ wydaje się, że w istocie nie rozwiązuje omawianego problemu podwójnej penalizacji, a jedynie zmienia jego postać, pozostawiając ten problem w istocie nadal nierozwiązanym.

#### **4. Zamiana zbiegu idealnego na zbieg eliminacyjny przepisów**

Jeżeli uznać, że problem podwójnej penalizacji na gruncie przepisów k.k. i k.k.s. leży w konstrukcji zbiegu idealnego, to być może zasadne byłoby zrezygnowanie z niej i zastąpienie jej rozwiązaniem potencjalnie o wiele mniej kontrowersyjnym, jakim byłoby wprowadzenie

---

specyficznych instytucji prawa karnego skarbowego do k.k. i k.p.k. co finalnie doprowadziłoby do derogacji k.k.s. (*Przestępstwo poświadczania nieprawdy w fakturze na gruncie art. 271a k.k.*, „Przegląd Sądowy” 2018, nr 5, s. 97-98).

w takiej sytuacji instytucji zbiegu przepisów. Nie byłoby wtedy żadnych wątpliwości co do tego, że w przypadku zbiegu przepisów k.k. i k.k.s. jest możliwe stosowanie reguł wyłączania wielości ocen. Potencjalnie zatem w ten sposób eliminujemy problem wynikający z wyżej wskazanej uchwały Sądu Najwyższego i podążającego za nią orzecznictwa.

Zaznaczyć przy tym należy, że wprowadzone rozwiązanie musiałoby mieć charakter zbiegu eliminacyjnego przepisów, aby uniknąć wątpliwości co do tego, czy sprawca jest skazywany za popełnienie przestępstwa czy przestępstwa skarbowego<sup>18</sup>. Dlatego też rozwiązanie to zakłada, że stosowany byłby tylko przepis przewidujący najsurowszą karę<sup>19</sup>.

Jednak rozwiązanie to wydaje się nie być w pełni wystarczające. Pojawia się bowiem potencjalnie ten sam problem, o którym była mowa przy poprzedniej propozycji rozwiązania omawianego problemu: czy przestępstwa skarbowe przeciw obowiązkom podatkowym wymienione w k.k.s. stanowią typy szczególne oszustwa lub fałszerstwa intelektualnego dokumentu? Ponownie należy zauważyć, że istnieje ryzyko odpowiedzi negatywnej na to pytanie. Znowu zatem pojawiałyby się możliwość wystąpienia zbiegu np. art. 286 k.k. z art. 76 k.k.s., co w praktyce pozbawiłoby znaczenia stosowanie w takiej sytuacji przepisu Kodeksu karnego skarbowego, skoro jako przewidujący łagodniejszą sankcję w porównaniu do przepisu k.k., nie byłby prawdopodobnie w ogóle stosowany. Rozwiązanie to wydaje się zatem nie w pełni roz-

<sup>18</sup> Z tego względu niezasadne wydaje się przyjęcie koncepcji kumulatywnego zbiegu przepisu ustawy zamiast zbiegu idealnego (co postulują K. Piątkowska-Zagiczek, *Idealny zbieg...*, s. 221-223 oraz K. Witkowska, *Idealny zbieg...*, s. 135-136), albowiem koncepcja ta nie odpowiadałaby na pytanie, za co właściwie skazywany jest sprawca: za przestępstwo czy przestępstwo skarbowe. Zdaniem M. Błaszczki, która również jest zwolenniczką takiego rozwiązania, sprawca odpowiadałby tutaj za przestępstwo skarbowe, co jak jednak przyznaje autorka, wymagałoby wprowadzenia szczególnej regulacji, która by to przewidywała (*Idealny zbieg...*, s. 27-28). Niemniej nawet w przypadku wprowadzenia zbiegu kumulatywnego zamiast zbiegu eliminacyjnego nadal nie będzie to rozstrzygało wątpliwości co do relacji przepisu k.k. do przepisu k.k.s., które będą pozostawać w przynajmniej potencjalnym zbiegu.

<sup>19</sup> Co byłoby wykorzystaniem rozwiązania obowiązującego już w polskim kodeksie karnym z 1932 r. – w art. 36 tej ustawy.

wiązywać omawiany problem, ponieważ tworzy ryzyko stosowania wyłącznie niektórych przepisów części szczególnej k.k.s. z uwagi na zastosowanie bardziej ogólnych przepisów k.k.<sup>20</sup>

Jedynie na marginesie należy zaznaczyć, że z tych samych powodów, odpowiednim rozwiązaniem omawianego problemu nie wydaje się wprowadzenie do art. 8 k.k.s. wyraźnego zastrzeżenia, że – wbrew treści omawianej uprzednio uchwały SN – w przypadkach zastosowania tej instytucji obowiązują reguły wyłączania wielości ocen. Takie rozwiązanie wprost negowałoby pogląd Sądu Najwyższego dotyczący tej kwestii, jednak nadal nie rozstrzygałoby kwestii tego, czy przestępstwa skarbowe z k.k.s. stanowią szczególne typy czynów zabronionych wobec niektórych czynów zabronionych stypizowanych w k.k. Osobną wątpliwością co do tego rozwiązania jest kwestia konieczności zdefiniowania reguł wyłączenia wielości ocen, wobec wyraźnego powołania się na nie w treści przepisu ustawy, co byłoby zadaniem niezmiernie trudnym.

## **5. Wprowadzenie pierwszeństwa stosowania przepisów k.k.s. przed przepisami k.k.**

Na całkowicie odmiennych założeniach w porównaniu do poprzednio omawianych rozwiązań, opiera się koncepcja zakładająca uchylenie art. 8 k.k.s. i wprowadzenie regulacji, że w przypadku zbiegu przepisów k.k.s. i k.k. stosujemy wyłącznie przepisy k.k.s. Można byłoby to uznać za bardzo szczególnie przypadek wspomnianego już w tym opracowaniu zbiegu eliminacyjnego przepisów, jednakże eliminacja stosowania jednego ze zbiegających się przepisów następowałaby nie w oparciu o surowość sankcji, ale w oparciu o kryterium szczególowości regulacji.

Rozwiązanie to opiera się na prostej i dość oczywistej konstatacji: skoro ustawodawca wprowadza do systemu prawnego ustawę o szcze-

---

<sup>20</sup> Należy też zaznaczyć, że sama konstrukcja zbiegu eliminacyjnego bywa krytykowana, chociażby z tego powodu, że „przepis wyeliminowany nie jest uwidocznoniony w wyroku jako podstawa oceny prawnej czynu i podstawa wymiaru kary” (A. Zoll, *Zbieg przepisów...*, s. 292-293).

gólnym charakterze, to ustawa ta powinna być stosowana w pierwszej kolejności wobec ustawy o bardziej ogólnym charakterze. Inaczej musielibyśmy zakwestionować założenie o racjonalności ustawodawcy. Nie ma bowiem sensu wprowadzanie do systemu prawa ustawy szczególnej, jeżeli jej przepisy są wypierane przez rozwiązania ustawy o bardziej ogólnym charakterze. Kwestia ta wydaje się zasadniczo oczywista i w ocenie autora nie powinna budzić najmniejszych wątpliwości. Wszelkie relacje pomiędzy k.k.s. a k.k. powinny być rozstrzygane właśnie z uwzględnieniem tego, że to Kodeks karny skarbowy jest regulacją o bardziej szczególnym charakterze niż Kodeks karny. Tak więc co do zasady wszelkie kolizje przepisów pomiędzy tymi dwoma ustawami powinny być rozwiązywane na korzyść k.k.s. Prowadziłoby to jednocześnie do wniosku, że tylko w absolutnie wyjątkowych i rzadko spotykanych sytuacjach może dojść do zbiegu idealnego obu tych ustaw.

Niestety jednak, ta argumentacja została zakwestionowana przywoływanym orzecznictwem Sądu Najwyższego, co w ocenie autora dobitnie pokazuje brak zrozumienia przez Sąd charakteru relacji pomiędzy tymi dwoma ustawami oraz sensu wprowadzenia Kodeksu karnego skarbowego do polskiego systemu prawa. Proponowane rozwiązanie zakłada zatem wyraźne zaznaczenie w ustawie kwestii, która w istocie powinna już wynikać z odpowiednio przeprowadzonej wykładni przepisów prawa. Niemniej obecnie wyraźne uregulowanie tej kwestii w ustawie wydaje się niestety koniecznością.

Przyjęcie takiego rozwiązania byłoby jednak możliwe z 3 zastrzeżeniami:

- a) Konieczne byłoby zastąpienie zbiegu idealnego z art. 8 k.k.s. rozwiązaniem przewidującym, że w przypadku zbiegu przepisów ustawy karnej skarbowej oraz innej ustawy karnej, stosuje się wyłącznie przepis ustawy karnej skarbowej. Taki zapis prowadziłby jednak do wniosku, że np. składając w organie podatkowym nierzetelną deklarację podatkową, z której wynika rzekomo obowiązek zwrotu przez Skarb Państwa nadpłaconego podatku od towarów i usług, sprawca nie tylko realizuje znamiona czynu zabronionego z art. 76 k.k.s., ale też znamiona oszustwa z art. 286 k.k., tyle że art. 286 k.k. nie stosujemy tutaj z uwagi na szczególną regulację wyłączającą jego

zastosowanie, preferując zastosowanie art. 76 k.k.s. jako przepisu szczególnego. Tymczasem, jak wskazano na wstępie opracowania, można mieć uzasadnione wątpliwości, czy w takiej sytuacji w ogóle realizowane jest znamię przedmiotu ochrony czynu z art. 286 k.k. (co w ocenie autora jest niezmiernie wątpliwe). Z drugiej jednak strony, można stwierdzić, że omawiana koncepcja nie przesądza o tym, czy rzeczywiście w omawianej sytuacji realizowane są znamiona czynu z art. 286 k.k. Stwierdza jedynie, iż w przypadku, gdyby ktokolwiek doszedł do takiego wniosku, to i tak będzie to pozbawione praktycznego znaczenia, ponieważ zastosowanie znajdzie jedynie przepis Kodeksu karnego skarbowego.

- b) Wprowadzenie tego rozwiązania do k.k.s. czyniłoby oczywiście zbędną obecność w k.k. przestępstw fakturowych, tj. art. 270a i 271a (oraz odnoszących się do nich art. 277a-277d k.k.). Przepisy te nie byłyby bowiem w ogóle stosowane z uwagi na wystąpienie ich zbiegu z art. 62 § 2 k.k.s., który to zbieg byłby rozstrzygany poprzez zastosowanie jedynie przepisów Kodeksu karnego skarbowego. Prowadzi to zatem do wniosku o konieczności uchylenia wskazanych przepisów k.k. To jednakże doprowadziłoby zapewne do konieczności – uzasadnionej wyłącznie względami polityki kryminalnej – zaostrzenia sankcji za przynajmniej niektóre, najpoważniejsze przestępstwa skarbowe. Abstrahując w tym miejscu od kwestii zasadności uregulowania przestępstw fakturowych w k.k., należy zwrócić uwagę na to, że poprzez wprowadzenie możliwości wymierzenia z tytułu ich popełnienia nawet kary pozbawienia wolności w wymiarze do 25 lat, to uchylene tych przepisów doprowadziłoby do pięciokrotnego zmniejszenia górnej granicy zagrożenia ustawowego przewidzianego za najpoważniejsze przestępstwa związane z obowiązkami podatkowymi obowiązujące w polskim prawie. Przypomnieć bowiem należy, iż maksymalna kara pozbawienia wolności, jaka może zostać orzeczona na podstawie przepisów k.k.s., wynosi jedynie 5 lat (poza sytuacjami nadzwyczajnego obostrzenia kary oraz wymierzania kary łącznej). Tak duża dysproporcja w grożących sankcjach może okazać się nie do zaakceptowania przez ustawodawcę, co prowadzić będzie do konieczności podwyższenia

sankcji, które mogą być orzekane za niektóre, najpoważniejsze przestępstwa skarbowe – przy zaznaczeniu, że w ocenie autora zbędne byłoby wprowadzanie do k.k.s. sankcji tak surowych, że niektóre przestępstwa skarbowe zostałyby uznane za zbrodnie.

- c) Oczywiście wprowadzenie do k.k.s. proponowanego rozwiązania zmuszałoby jednocześnie do weryfikacji tego, które przepisy Kodeksu karnego skarbowego mogą wystąpić w zbiegu z innymi przepisami ustaw karnych, a jednocześnie z aksjologicznego punktu widzenia trudne do zaakceptowania byłoby wyłączenie stosowania w takiej sytuacji przepisu tej drugiej ustawy karnej. Przykładem może być zbieg art. 82 k.k.s. z art. 297 k.k. Z uwagi na różnicę w rodzaju sankcji przewidzianych przez te przepisy (odpowiednio: grzywna – pozbawienie wolności) nie wydaje się do zaakceptowania sytuacja, w której zdecydowanie łagodniej sankcjonowany czyn zabroniony wypiera zastosowanie przepisu penalizującego czyn zdecydowanie poważniejszy. Tymczasem takie byłyby konsekwencje wprowadzenia proponowanego rozwiązania. Konieczne byłoby zatem uchylenie wszystkich przepisów części szczególnej k.k.s., które powodowałyby w efekcie wprowadzenia postulowanej nowelizacji, wyłączenie zastosowania przypisów penalizujących będące z nimi w zbiegu zdecydowanie poważniejsze czyny zabronione i jednocześnie do takiego wyłączenia nie dałoby się wskazać żadnego dostatecznie silnego uzasadnienia aksjologicznego. Wydaje się jednak, że zaistnienie tego rodzaju konieczności trudno uznać za zdarzenie negatywne, skoro w ten sposób być może uda się „oczyścić” Kodeks karny skarbowy z przepisów zbędnych, dotyczących zachowań, które i tak są już penalizowane na mocy innych ustaw karnych.

## **6. Wprowadzenie pierwszeństwa zastosowania przepisów k.k.s. jedynie w przypadku zbiegu z niektórymi przepisami innych ustaw karnych**

Rozwiązanie to jest w istocie jedynie wariacją koncepcji przedstawionej w punkcie poprzednim. Opiera się ono na założeniu, że uprzed-

nio omówiona koncepcja, choć oparta na słusznych podstawach, jest zbyt daleko idąca, ponieważ rezygnuje całkowicie z konstrukcji zbiegu idealnego, a tymczasem mogą nastąpić sytuacje, w których jego zastosowanie będzie jednak uzasadnione. Ponadto trudno będzie przewidzieć wszystkie sytuacje potencjalnych zbiegów przepisów ustawy karnej skarbowej z przepisami innych ustaw karnych. Oznacza to tymczasem, że trudno będzie uniknąć możliwości wyłączenia zastosowania przepisu innej ustawy karnej przez zbiegający się z nim przepis k.k.s. w sytuacji, w której byłoby to wątpliwe aksjologicznie.

Aby uniknąć tak daleko idących skutków, zasadne byłoby być może ograniczenie wyłączenia stosowania konstrukcji zbiegu idealnego jedynie do kilku, enumeratywnie wymienionych przepisów innych ustaw karnych. Innymi słowy, przykładowo w art. 8 k.k.s. wprowadzone zostałoby zastrzeżenie, że przepisu tego nie stosujemy np. do przypadków zbiegu przepisów ustawy karnej skarbowej z art. 286, 271 czy 273 k.k. Ustalenie dokładnego katalogu przepisów, w przypadku zbiegu z którymi regulacje k.k.s. miałyby pierwszeństwo w zastosowaniu, oczywiście opierałoby się na obserwacji tego, które przepisy k.k. (lub ewentualnie innej ustawy karnej) najczęściej występują w potencjalnym zbiegu z przepisami k.k.s., powodując w praktyce niewykonywanie kary orzeczonej na podstawie przepisów Kodeksu karnego skarbowego.

Problem podwójnej penalizacji byłby zatem rozwiązywany poprzez bardzo precyzyjne odniesienie się do konkretnych przepisów k.k. (lub ewentualnych innych ustaw karnych), które przede wszystkim powodują ten problem. Oczywiście również przy tym rozwiązaniu niezbędne byłoby usunięcie z Kodeksu karnego przestępstw fakturowych, co również prowadziłoby zapewne do konieczności rozważenia podwyższenia sankcji za najpoważniejsze przestępstwa skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym.

Rzecz jasna rozwiązaniu temu można stawiać zarzut nadmiernej kazuistyki. Wydaje się, że jest on w pewnym stopniu uzasadniony, skoro w ten sposób jedynie częściowo rozwiązujemy kwestię wzajemnych relacji przepisów części szczególnej k.k.s. i k.k. Co więcej, rozwiązanie to opiera się na konieczności każdorazowej aktualizacji tego katalogu przepisów, których zastosowanie będzie wyłączone przez zbiegające

się potencjalnie z nimi przepisy k.k.s. w każdym przypadku, gdy ustawodawca wprowadzi do jakiejkolwiek ustawy karnej nowy typ czynu zabronionego, który potencjalnie może występować w zbiegu z przepisami k.k.s., powodując w ten sposób ryzyko wyłączenia możliwości wykonania kary orzeczonej na podstawie Kodeksu karnego skarbowego. Trudno zatem uznać, aby omawiane rozwiązanie rozstrzygało problem podwójnej penalizacji w sposób definitywny.

## 7. Podsumowanie

W ocenie autora trudno wskazać sposób rozwiązania problemu podwójnej penalizacji tych samych stanów faktycznych na podstawie zbiegających się przepisów k.k.s. i k.k., który nie generowałby żadnych wątpliwości. Wynika to, jak się wydaje, z kwestii bardzo złożonej relacji pomiędzy przepisami obu tych ustaw karnych, ale też z braku zrozumienia funkcji ustawy karnej skarbowej przez orzecznictwo, co prowadzi do konieczności niejako poprawiania przez ustawodawcę wadliwych koncepcji orzecznich.

Wydaje się jednak, że najlepszym sposobem rozwiązania tej kwestii byłoby przyjęcie jednego z dwóch rozwiązań o całkowicie skrajnym charakterze. Albo bowiem należy całkowicie zrezygnować z Kodeksu karnego skarbowego, uznając że wystarczające w tym zakresie jest obowiązywanie przepisów k.k. chroniących wiarygodność dokumentów oraz mienie, albo też należy wprowadzić rozwiązanie, które wyraźnie uniezależni Kodeks karny skarbowy od innych ustaw karnych i zagwarantuje, że ustawa ta będzie miała zgodnie z zamierzeniem ustawodawcy charakter rozwiązania o szczególnym charakterze, mającego pierwszeństwo przed regulacjami bardziej ogólnymi. Pozostałe rozwiązania, o bardziej umiarkowanym charakterze, nie wydają się bowiem rozstrzygać analizowanego problemu w sposób dostateczny i w praktyce będą one raczej generować jedynie nowe problemy.

Ponieważ całkowita rezygnacja z Kodeksu karnego skarbowego jako odrębnej ustawy byłaby rozwiązaniem o charakterze całkowicie rewolucyjnym (choć absolutnie niebędącym wyjątkiem w ustawodawstwie eu-

ropejskim) dla polskiego systemu prawa karnego (i generującym przez to zupełnie nowe problemy do rozwiązania), wydaje się, że lepszym rozwiązaniem byłoby przyznanie pierwszeństwa przepisom Kodeksu karnego skarbowego w sytuacji potencjalnego zbiegu z innymi przepisami ustawy karnej, poprzez wyraźne zaznaczenie tego w ustawie. Dalsze pytania może jedynie budzić zakres takiej regulacji i wydaje się, że to właśnie powinno być dalszym przedmiotem analiz. Bez wątpienia natomiast problem omawianej w opracowaniu podwójnej penalizacji tych samych zdarzeń faktycznych musi zostać w jakiś sposób rozwiązany, nawet jeżeli przyjęte finalnie rozwiązanie nie będzie w pełni idealne.



## **Wprowadzenie w błąd organu podatkowego czy programu analitycznego – problemy prawne na tle weryfikacji deklaracji podatkowych**

Zasadniczym punktem odniesienia dla organów podatkowych, ścigania i wymiaru sprawiedliwości dla dokonywanych ocen prawnych na gruncie tak prawa podatkowego, jak i karnego jest weryfikacja składanych przez potencjalnych sprawców przestępstw podatkowych lub przestępstw polegających na nadużyciu mechanizmów podatkowych (wpisanych tylko w podatkowy kontekst) deklaracji podatkowych. Współcześnie owa weryfikacja na wstępnym etapie odbywa się poprzez zastosowanie przez administrację skarbową zaawansowanych programów analitycznych wykorzystujących sztuczną inteligencję.

Wyspecjalizowane narzędzia analityczne pozwalają organom skarbowym na wytypowanie tych podmiotów, które należy poddać szczegółowej weryfikacji w drodze postępowania podatkowego i w konsekwencji ewentualnie zakwestionować samoobliczenie podatku zawarte w deklaracji podatkowej, a także wszcząć postępowanie karne. Oczywiście jest bowiem, że z uwagi na liczbę corocznie składanych deklaracji (dziesiątki milionów) postępowanie podatkowe wszczyna się tylko w przypadku złożenia deklaracji, które zostały wytypowane jako podstawa do przeprowadzenia postępowania podatkowego, a w konsekwencji zazwyczaj też karnego najczęściej w drodze stosowania określonych algorytmów analitycznych przez systemy informatyczne, względnie w oparciu o zawiadomienia o przestępstwie, anonimowe zawiadomienia itp. Każda deklaracja podatkowa jest wstępnie weryfikowana już choćby przez to, że trafia do baz danych, które są przeszukiwane przez wspomniane programy typujące na podstawie m.in. deklaracji podatkowych tych podatników, którzy winni zostać poddani procedurze kontroli podatkowej. Narzędzia te będą jeszcze bardziej

skuteczne wobec wprowadzanego fakturowania online, co umożliwi kontrolę transakcji niemalże w czasie rzeczywistym.

Okoliczność, że organy podatkowe nie są w stanie poddać sformalizowanej kontroli podatkowej wszystkich podatników (nie ma zresztą takiej potrzeby), może skłaniać do stwierdzenia, że organy podatkowe są ustawowo upoważnione do zaniechania sprawdzenia prawidłowości samoobliczenia podatku w deklaracji. To jednak tak jakby powiedzieć, że policja jest ustawowo zwolniona od badania trzeźwości kierowców poruszających się po drogach. Otóż raz jeszcze podkreślić należy, co szczegółowo opisano wyżej, że każda deklaracja podatkowa złożona w Polsce znajduje się pod kontrolą organów podatkowych, choć nie w każdym przypadku wszczynane jest postępowanie podatkowe. Nie można bowiem faktu możliwego niewszczęcia postępowania podatkowego utożsamiać z zaniechaniem kontroli deklaracji składanych przez podatników. Co więcej, pozytywna weryfikacja deklaracji skutkująca niewszczęciem kontroli stanowi w istocie pozytywną decyzję organu<sup>1</sup>. Bardzo kontrowersyjny jest zatem pogląd, że „z uwagi na sposób ustalania wysokości zobowiązania podatkowego za dany okres rozliczeniowy, które dokonywane jest samodzielnie przez podatnika bez udziału odpowiedniego organu podatkowego, uiszczenie należności podatkowej (zaliczki) w kwocie niższej niż należna stanowi samodzielną dyspozycję majątkową podatnika, bez jakiegokolwiek czynności ze strony organu podatkowego”<sup>2</sup>.

Wskazana rola programów analitycznych powodująca skokowy wzrost możliwości organów skarbowych, które nie muszą już metodami tradycyjnymi analizować ogromnej ilości danych może powodować określone problemy prawne, które na gruncie prawa karnego mogą stanowić argument o braku wyczerpania znamion wielu typów czynów zabronionych wobec redukcji udziału czynnika ludzkiego w procesach decyzyjnych. Dotyczy to zwłaszcza typu przestępstwa oszustwa, który w wielu

<sup>1</sup> Patrz szerzej J. Duży, P. Kołodziejski, *Glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 21 lutego 2014 roku, sygn. akt II AKA 409/13*, „Przegląd Sądowy” 2015, nr 4, s. 134-135.

<sup>2</sup> Por. M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*. t. 3 red. A. Zoll, Warszawa 2006, s. 287, por. też wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 21 lutego 2014 r., sygn. akt II AKA 409/13 z krytyczną glosą J. Dużego i P. Kołodziejskiego (patrz przypis 1, s. 131 i n.).

sprawach dotyczących poważnych nadużyć może stanowić podstawę kwalifikacji prawnej zarzucanych sprawcom czynów bądź samodzielnie, bądź w ramach instytucji idealnego zbiegu czynów zabronionych.

W konstrukcję przestępstwa oszustwa wpisane jest założenie oddziaływania intelektualnego sprawcy na osobę ludzką poprzez wprowadzenie jej w błąd. Nasuwa się pytanie, czy z wprowadzeniem w błąd człowieka będziemy jednak mieli do czynienia w momencie złożenia nieprawdziwej deklaracji w sytuacji, w której wstępnie weryfikuje deklarację podatkową w istocie program analityczny, a nie człowiek.

Tożsamy problem był przedmiotem refleksji doktryny i orzecznictwa na tle wykorzystania kas samoobsługowych. W ostatnich latach dała się zauważyć tendencja w doktrynie<sup>3</sup>, ale i w judykaturze, zwłaszcza w praktyce orzeczniczej niektórych sądów rejonowych do traktowania zachowań polegających na umyślnym wprowadzeniu do kasy samoobsługowej kodu innego (tańszego towaru) jako kradzieży, a nie oszustwa<sup>4</sup>. Generalnie taki sposób rozumowania można streścić w zdaniu, że przecież maszyny oszukać nie można, ponieważ dla wyczerpania znamienia typu przestępstwa oszustwa, jakim jest „wprowadzenie w błąd innej osoby”, konieczna dla wyczerpania znamion przestępstwa oszustwa jest bowiem interakcja z człowiekiem<sup>5</sup>.

Kwestia wyczerpania znamion przestępstwa oszustwa w przypadku wykorzystania kas samoobsługowych była też przedmiotem wypowiedzi Sądu Najwyższego. Postanowieniem z dnia 13 sierpnia 2024 r., sygn. akt I KK 158/24<sup>6</sup>, Sąd Najwyższy oddalił kasację od wyroku Sądu

---

<sup>3</sup> M. Małecki, *Dlaczego dokonanie oszustwa przy kasie samoobsługowej jest niemożliwe*, [w:] P. Kardas, M. Małecki, W. Wróbel (red.), *Prawo karne gospodarcze. Księga Jubileuszowa profesora Zbigniewa Cwiąkalskiego*, Kraków 2023, s. 197 i n.

<sup>4</sup> Patrz przykładowo wyrok Sądu Rejonowego w Toruniu z dnia 24 listopada 2022 r., sygn. akt II K 811/21, LEX nr 3514093, wyrok Sądu Rejonowego w Chełmnie z dnia 31 maja 2023 r., sygn. akt II K 134/23, LEX nr 3594844.

<sup>5</sup> Patrz uzasadnienie wyroku Sądu Okręgowego w Zielonej Górze z dnia 19 maja 2022 r., sygn. akt VII Ka 3/22, <https://www.dogmatykarnisty.pl/tag/orzecznictwo/> [dostęp: 10.08.2022]; patrz też *Czy można oszukać kasę samoobsługową. Ważny wyrok polskiego sądu*, „Rzeczpospolita”, 14 sierpnia 2022 r.

<sup>6</sup> LEX nr 3747539.

Okręgowego w Zielonej Górze z dnia 7 lipca 2023, sygn. akt VII Ka 384/23, utrzymującego w mocy wyrok Sądu Rejonowego w Zielonej Górze z dnia 20 stycznia 2023 r., sygn. akt VI K 554/22, w którym sprawca został uznany za winnego m.in. przestępstwa oszustwa w ten sposób, że w kasie samoobsługowej dokonał ważenia i płatności za towar kodu marchwi, ważąc w rzeczywistości kilogram kawy, powodując tym samym stratę wartości 54,99 zł.

W wywiedzionej kasacji w ślad za zarzutem apelacyjnym podniesiono zarzut naruszenia prawa materialnego poprzez uznanie, że sprawca zachowaniem swym wyczerpał znamiona przestępstwa oszustwa, podczas gdy w istocie wyczerpał znamiona wykroczenia polegającego na kradzieży. Zasadniczego znaczenia dla dokonania oceny prawnej zdarzenia Sąd Najwyższy upatrywał w tym, czy czynność wprowadzenia na kasie innego towaru, aniżeli w rzeczywistości nabywany odbywała się w sposób całkowicie pozbawiony nadzoru ze strony człowieka. Sąd Najwyższy uznał, że gdyby tak było, to istotnie brakowałoby „osoby” w rozumieniu art. 286 par. 1 kk. W realiach sprawy skazany czynił jednak starania, aby jego zachowania pozostały niezauważone przez osoby odpowiedzialne za mienie sklepu sprawujące nadzór nad automatem kasującym. Nie sposób bowiem zdaniem Sądu zignorować niewątpliwego faktu, że cały system nabycia towaru, mimo że automatyczny, jest powiązany z działalnością konkretnych osób fizycznych, które mogły – i taki co do zasady jest ich obowiązek służbowy – w sposób realny wpłynąć na decyzję dotyczącą przedmiotowej sprzedaży.

W przypadku wykorzystania programów analitycznych przez administrację skarbową ujawnia się tożsamy problem prawny. Na moment złożenia deklaracji podatkowej w zdecydowanej większości wypadków z deklaracją tą „zapoznaje się” i dokonuje jej wstępnej weryfikacji program analityczny, a nie człowiek. Czy to jednak oznacza, że człowiek nie zostaje wprowadzony w błąd, a tym samym nie może być mowy o wyczerpaniu znamienia przestępstwa oszustwa? Otóż nie. Wykorzystanie kas fiskalnych, programów analitycznych w procesach decyzyjnych wspieranych przez użycie skomplikowanych narzędzi analitycznych czy sztucznej inteligencji zawsze odbywa się w jakiś sposób pod nadzorem człowieka. To przecież nie maszyna wydaje

autonomicznie decyzje podatkowe, decyduje o przyznaniu subwencji, dotacji. Znamień wprowadzenia w błąd innej osoby jest wyczerpane także wtedy, jeżeli czynność czasownikowa wprowadzenia w błąd innej osoby dokonuje się poprzez „zaaplikowanie” wprowadzających w błąd danych kasie samoobsługowej, programowi analitycznemu, a nie bezpośrednio człowiekowi. Nic innego z literalnej treści typu czynu zabronionego oszustwa nie wynika. Ewentualne wątpliwości, jakie mogą się tu pojawić na tle interpretacji znamienia „innej osoby” w związku z rozwojem nowych technologii przesuwających rolę człowieka odpowiednio na początek (pisanie określonych algorytmów) i koniec procesów decyzyjnych (jego nadzór nad procesem decyzyjnym), z powodzeniem mogą być usunięte w drodze wykładni. Nie można zgodzić się tu z poglądem, że dla wyczerpania znamienia wprowadzenia w błąd lub wyzyskania błędu w rozumieniu art. 286 par. 1 kk konieczne jest, aby sprawca najpóźniej w momencie przekazywania określonych informacji wszedł w interakcję z człowiekiem<sup>7</sup>. W brzmieniu przepisu art. 286 par. 1 kk nie znajdujemy przecież takiego zawężenia znamienia. Argument, że tam, gdzie nie ma istoty ludzkiej, nie może dochodzić do wprowadzenia w błąd ani do wyzyskania owego błędu, ponieważ dla bytu przestępstwa oszustwa konieczne jest, by u rozporządzającego mieniem został wywołany konkretny stan świadomości za pomocą zachowania się sprawcy<sup>8</sup>, nie jest zatem w omawianym przypadku adekwatny. Dotyczy bowiem tylko fragmentu procesu decyzyjnego (analizowania wstępnego wprowadzonych danych przez maszynę), w którym to fragmencie (tylko fragmencie!) istotnie pomijany jest człowiek. Nie jest jednak tak, że omawiany proces decyzyjny odbywa się bez udziału człowieka, a tylko w takim przypadku moglibyśmy powziąć wątpliwość co do wyczerpania znamion typu przestępstwa oszustwa.

Stosowanie skomplikowanych narzędzi analitycznych, które oferuje współczesna technologia nie zmienia faktu, że są one nadal tylko narzędziami używanymi przez człowieka. Są pomocne człowiekowi

---

<sup>7</sup> Sz. Tarapata, „Oszukanie” maszyny a zasada *nullum crimen sine lege*. Czy androidy mogą marzyć o elektrycznych owcach. Jerzemu Dużemu w odpowiedzi, „Prokuratura i Prawo” 2025, nr 10, s. 37.

<sup>8</sup> Ibidem, s. 43.

w procesach decyzyjnych, ale go nie zastępują. Człowiek nadzoruje te urządzenia już poprzez sam fakt wprowadzenia im określonych algorytmów. Element nadzoru od początku procesu decyzyjnego ze strony człowieka (algorytm działania wprowadzony przez człowieka) aż do końca procesu (nadzór nad efektem pracy maszyn, możliwość ingerencji, zmiany) wskazuje jednoznacznie, że „wprowadzenie w błąd maszyny” zawsze we współczesnych realiach wiąże się też z wprowadzeniem w błąd innej osoby (człowieka) w związku z jego nadzorem nad procesem decyzyjnym, w którym maszyna jako narzędzie jest tylko wykorzystywana.

Bardzo ciekawego pola do porównań i wyciągania wniosków w analizowanej kwestii dostarcza afera *dieselgate*. Otóż jej istotą był mechanizm, w którym badany przez inną maszynę silnik diesla pod kątem spełniania norm emisji zanieczyszczeń, w tym zwłaszcza tlenków azotu, autonomicznie wykrywał dzięki zainstalowanemu oprogramowaniu, że jest testowany na spełnianie norm emisji zanieczyszczeń przez inną maszynę. W konsekwencji dokonywał autonomicznie korekty cyklu swojej pracy. Służyło to wydatnemu zmniejszeniu na potrzeby zaliczenia testu emisji zanieczyszczeń w porównaniu do normalnego cyklu pracy. O zmianie cyklu na mniej emisyjny decydował zatem autonomicznie silnik po wykryciu przez wgrany mu do oprogramowania algorytm, że jest testowany. W następstwie *dieselgate* nastąpiło jednak skazanie osób odpowiedzialnych za przestępstwo oszustwa<sup>9</sup>, a przecież w realiach stanu faktycznego sprawy to testowany silnik autonomicznie przedstawiał się na proekologiczny tryb pracy, co powodowało nienaturalny odczyt danych emisji spalin przez testujący go komputer. Czyli w uproszczeniu możemy powiedzieć, że na etapie przekazywania informacji jedna maszyna (testowany silnik) wprowadziła w błąd inną (testujący komputer). Niemieckie sądy (w Monachium i Brunszwiku) nie miały jednak wątpliwości co do wyczerpania znamion oszustwa,

<sup>9</sup> Patrz szerzej *Cztery wyroki w sprawie dieselgate. Sąd w Brunszwiku kończy proces*, <https://www.onet.pl/informacje/deutsche-welle/cztery-wyroki-w-sprawie-dieselgate-sad-w-brunswicku-konczy-proces/qyt1w48.0666d3f1> [dostęp: 26.05.2025]; *Afera spalinowa Volkswagena. Były szef Audi skazany, „Rzeczpospolita”* z 27.06.2023.

przy czym należy podkreślić, że sposób typizacji niemieckiego art. 263 StGB jest niemal identyczny jak polskiego art. 286 kk, wskazując na wprowadzenie w błąd innej osoby.

Reasumując, zachowania, które cechuje wprowadzenie w błąd innej osoby niejako „za pośrednictwem” urządzeń elektronicznych, mieszczą się w ramach znamion typu przestępstwa oszustwa, do czego prowadzi nieodparty wniosek z prawidłowej interpretacji znamion tego typu czynu zabronionego. Dopiero wtedy, gdy sztuczna inteligencja istotnie osiągnie poziom rozwoju, w którym androidy-awatary w pełni przejmą rolę dzisiejszych inspektorów skarbowych, uzyskają samoświadomość, a być może w konsekwencji podmiotowość prawną, aktualny stanie się problem, kto odpowiada za ich całkowicie autonomiczne decyzje wymykające się schematom zadanych im algorytmów i nadzorowi ze strony ludzi. Aktualnie to jednak temat dla futurologów, a nie prawników, ponieważ obecnie skomplikowane programy analityczne wykorzystywane przez administrację skarbową to wciąż tylko narzędzia w ręku człowieka poddane jego nadzorowi w przebiegu procesu decyzyjnego. Z tego jednego prostego powodu wprowadzenie w błąd innej osoby w rozumieniu art. 286 par. 1 kk, nawet jeżeli następuje „za pośrednictwem” maszyny jak kasa samoobsługowa, program analityczny itp., jest zawsze wprowadzeniem w błąd człowieka i jako takie wypełnia znamiona przestępstwa oszustwa.



## **Odpowiedzialność posiłkowa w prawie karnym skarbowym – stuletnia tradycja wobec wyzwań współczesności**

### **1. Wprowadzenie (rys historyczny)**

Odpowiedzialność posiłkowa, zarówno w swym materialnoprawnym, jak i procesowym wymiarze, od wielu już lat jest typowym dla polskiego prawa karnego skarbowego endemitem. Dość wskazać, że – nie występując w obszarze innych niż postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe postępowaniach represyjnych – w prawie karnym skarbowym funkcjonuje w zasadzie od stu lat. Już w rządowym projekcie ustawy karno-skarbowej z 2 sierpnia 1926 r. wskazywano na to, że przyjęta w powszechnym prawie karnym zasada, iż nikt nie może odpowiadać za przestępne działanie innej osoby, w prawie karnym skarbowym musi doznać ograniczenia. Akcentowano bowiem, że „(...) są osoby, które pozostają do innych w takim stosunku, iż przy dobrej chęci i woli zapobiec mogą z łatwością popełnieniu przez te osoby przestępstw skarbowych”<sup>1</sup>. Nie może więc dziwić, że wspomniana ustawa z 2 sierpnia 1926 r. wprowadziła do prawa pozytywnego instytucję odpowiedzialności osób trzecich (art. 33-39 tej ustawy), podstawową przesłanką zastosowania której było istnienie skazanego, dające możliwość pociągnięcia do odpowiedzialności osoby, w której zastępstwie skazany kierował przedsiębiorstwem przemysłowym lub handlowym albo załatwiał inne jej interesy<sup>2</sup>.

Choć kolejna ustawa regulująca problematykę prawa karnego skarbowego, czyli ustawa karna skarbową z 18 marca 1932 r.<sup>3</sup>, została

<sup>1</sup> G. Taubenschlag, *Prawo karno-skarbowe*, Łódź 1927, s. 26.

<sup>2</sup> K. Rydz-Sybilak, *Instytucja odpowiedzialności posiłkowej w polskim prawie karnym skarbowym*, Łódź 2014, s. 49.

<sup>3</sup> Dz. U. Nr 34, poz. 355.

uchwalona raptem sześć lat później, to w zasadzie powielala regulacje ustawy z 2 sierpnia 1926 r., także w zakresie instytucji zwanej dziś odpowiedzialnością posiłkową. Jedyna modyfikacja w tym ostatnim wypadku dotyczyła poszerzenia zakresu przesłanek pozytywnych stosowania odpowiedzialności posiłkowej (art. 34 pkt 2 ustawy z 18 marca 1932 r.).

Także kolejne akty normatywne poświęcone prawu karnemu skarbowemu, tj. dekret Prezydenta RP z 3 listopada 1936 r. – Prawo karne skarbowe<sup>4</sup>, dekret Rady Ministrów z 11 kwietnia 1947 r. – Prawo karne skarbowe<sup>5</sup>, ustawa karna skarbową z 13 kwietnia 1960 r.<sup>6</sup>, ustawa karna skarbową z 26 października 1971 r.<sup>7</sup>, czy też obowiązujący obecnie Kodeks karny skarbowy, stale normowały odpowiedzialność posiłkową, traktując ją jako typową instytucję prawa karnego skarbowego. Jakkolwiek, co zupełnie naturalne, w tych kolejnych aktach prawnych odpowiedzialność posiłkowa nie była regulowana dokładnie w ten sam sposób<sup>8</sup>, to jednak konstrukcyjnie zawsze opierała się na tym samym założeniu. Sprowadza się ono do jej ukształtowania jako odpowiedzialności akcesoryjnej, wymierzonej z zasady za grzywnę (ale także za koszty sądowe<sup>9</sup>) orzeczoną wobec sprawcy, uzależnionej od pierwotnego pociągnięcia do odpowiedzialności takiego sprawcy (aktualnie) przestępstwa skarbowego, którego z zastępowanym podmiotem łączy konkretna więź prawna lub faktyczna, a zastępowany uzyskał lub mógł uzyskać z czynu sprawcy korzyść majątkową. Stałe *ratio legis* tej instytucji sprowadzało się zatem i sprowadza do wskazania, że zastępca podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, popełniając przestępstwo skarbowe, działa w interesie zastępowanego i uzyskując

<sup>4</sup> Dz. U. Nr 84, poz. 581.

<sup>5</sup> Dz. U. Nr 32, poz. 140.

<sup>6</sup> Dz. U. Nr 28, poz. 167.

<sup>7</sup> Dz. U. Nr 28, poz. 260.

<sup>8</sup> Stanowiło to następstwo nie tylko podejmowanych prób nadania jej bardziej optymalnego kształtu, ale również poszerzenia zakresu przedmiotowego kolejnych aktów prawnych normujących prawo karne skarbowe. Przykładem niech będzie w tym względzie ustawa karna skarbową z 13 kwietnia 1960 r., która swym zakresem objęła czyny dewizowe.

<sup>9</sup> Zob. np. art. 32 ustawy karnej skarbowej z 26 października 1971 r.

lub mogąc uzyskać z tego tytułu korzyść majątkową, powinien ponieść specyficzną ujętą odpowiedzialność prawną<sup>10</sup>, zawierającą w sobie pierwiastki odpowiedzialności karnej oraz odpowiedzialności cywilnej. Tym samym odpowiedzialność posiłkowa była i jest traktowana jako wyjątek od zasady indywidualnej odpowiedzialności karnej za czyn zabroniony pod groźbą kary. Zarazem jej istnienie jest uzasadniane tym, że sprawcy przestępstwa skarbowego mogą działać w szerszym zakresie na rzecz innego podmiotu niż sprawcy przestępstwa powszechnego, właściwym dla prawa karnego skarbowego prymatem kompensacji nad represją oraz obawą dotyczącą braku efektywności wykonania kary grzywny wymierzonej sprawcy przestępstwa skarbowego<sup>11</sup>. Z drugiej strony po tylu latach obowiązywania i mających w nich miejsce radykalnych przemianach ekonomicznych, wskazana obawa powinna zostać zweryfikowana badaniami empirycznymi co do efektywności wykonania kary grzywny orzekanej za przestępstwo skarbowe w stosunku do takiej kary wymierzanej za przestępstwo.

Mając na względzie stuletnią obecność odpowiedzialności posiłkowej w polskim porządku prawnym oraz dostrzegając to, że poświęcona jej materia normatywna nigdy nie była zbyt obszerna, co do zasady składając się z kilku artykułów konkretnego aktu prawnego<sup>12</sup>, można by było uznać, iż wszelkie wątpliwości odnoszące się do istoty, charakteru oraz praktycznych aspektów stosowania poświęconych jej przepisów prawa, dawno już zostały rozwiązane. Bliższy wgląd w materialnoprawne i procesowe rozwiązania poświęcone odpowiedzialności posiłkowej, skłania jednak do sformułowania biegunowo odległej tezy. Dobrym jej przykładem są przywołane niżej, trzy odrębne sytuacje prawne, które zbiorczo, jak i każda z osobna, generują poważne wątpliwości odnoszące się do merytorycznej poprawności założeń, na których oparto odpowiedzialność posiłkową oraz do jej konstrukcji.

---

<sup>10</sup> J. Bafia i in., *Ustawa karna skarbową z komentarzem*, Warszawa 1973, s. 75.

<sup>11</sup> Tak trafnie K. Rydz-Sybilak, *Instytucja odpowiedzialności posiłkowej...*, s. 86.

<sup>12</sup> Obecnie są to cztery artykuły Kodeksu karnego skarbowego – art. 24, art. 25, art. 124 i art. 125.

## 2. Charakter i konsekwencje procesowego wykreowania podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej

Podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej, będący stroną zarówno na etapie postępowania przygotowawczego, jak i w stadium jurysdykcyjnym postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe, podlega wykreowaniu w drodze decyzji procesowej. Jest nią niezaskarżalne postanowienie, które w postępowaniu przygotowawczym wydaje organ je prowadzący (art. 124 § 2 *in principio* k.k.s.), a w postępowaniu jurysdykcyjnym sąd (art. 124 § 2 *in fine* k.k.s.). Zresztą o kreatywnym charakterze postanowienia określonego w art. 124 § 1 k.k.s. przesądza także treść art. 125 § 3 k.k.s. Charakter tego postanowienia oraz jego konstrukcja są zatem zbliżone do postanowienia o przedstawieniu zarzutów<sup>13</sup>. W konsekwencji jego wydanie musi uwzględniać, zakorzenione w nim, właściwości gwarancyjne. Przecież z chwilą wydania postanowienia o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej podmiot nabywa również pewne uprawnienia zasadniczo zarezerwowane dla oskarżonego<sup>14</sup>. Przedstawienie zarzutów jest aktem pociągnięcia określonej osoby do odpowiedzialności karnej<sup>15</sup> i momentem zwrotnym postępowania przygotowawczego powodującym jego przejście w fazę *in personam*<sup>16</sup>. Nie jest zatem decyzją procesową o wyłącznie formalnym znaczeniu. Przecież odgrywa istotną rolę w zabezpieczeniu interesów i praw osoby ściganej, nadając jej status strony procesowej oraz wyposażając w szereg uprawnień o typowo gwarancyjnym charakterze (art. 74 k.p.k., art.

<sup>13</sup> Z. Gostyński, *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł II. Postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Tytuł III. Postępowanie wykonawcze*, Warszawa 2000, s. 125.

<sup>14</sup> G. Skowronek, *Szczególne strony postępowania w sprawach karnych skarbowych*, Prok. i Pr. 2005, nr 7-8, s. 164.

<sup>15</sup> L. Schaff, *Komentarz do Kodeksu postępowania karnego*, Warszawa 1959, s. 24; A. Murzynowski, *Areszt tymczasowy oraz inne środki zapobiegające uchylaniu się od sądu*, Warszawa 1963, s. 74; J. Tylman, [w:] M. Siewierski, J. Tylman, M. Olszewski, *Postępowanie karne w zarysie*, Warszawa 1971, s. 54; F. Prusak, *Pociągnięcie podejrzanego do odpowiedzialności w procesie karnym*, Warszawa 1973, s. 38-39.

<sup>16</sup> A. Ludwiczek, *Wszczęcie postępowania przeciwko osobie jako moment przerwania biegu terminu przedawnienia karalności*, Iustitia 2012, nr 2, s. 93.

175 k.p.k. i inne). Tak samo rzecz się ma ze wskazanym postanowieniem o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej. Jego istota również ogniskuje się wokół wykreowania w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe (nowej) strony procesowej i wyposażenia jej w konkretne gwarancje procesowe, zbiorczo ujęte w art. 125 k.k.s. Oznacza to, że w razie istnienia przesłanek do wydania takiego postanowienia, określonych w art. 24 § 1 k.k.s., reakcja na ten fakt procesowy powinna być niezwłoczna. W przeciwnym razie podmiot, który powinien być pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej, nie uzyska statusu strony procesowej w wymaganym terminie, a zatem będzie w tym czasie pozbawiony właściwych mu gwarancji procesowych. W praktyce dobitnym przykładem takiego, jakże niepożądanego, stanu jest połączenie braku wydania postanowienia, o którym mowa w art. 124 § 1 k.k.s. z przesłuchaniem podmiotu (osoby fizycznej lub przedstawiciela osoby prawnej względnie jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną), który powinien być do takiej odpowiedzialności pociągnięty, w charakterze świadka. W takiej bowiem sytuacji od podmiotu tego, dla którego *lege artis* prawidłową formą wypowiedzi procesowej są wyjaśnienia, oczekuje się złożenia zeznań, ze wszystkimi tego konsekwencjami, a zwłaszcza obowiązkiem ich złożenia oraz podania w nich prawdy (zostawiając w tym miejscu na boku kwestię ewentualnego kontratypu prawa do obrony). Nie może być zatem wątpliwości, że postanowienie o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej ma niezaprzeczalną wagę z perspektywy zapewnienia rzetelności postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe.

Jak już wskazano, Kodeks karny skarbowy wyposaża w uprawnienie do wydania takiego postanowienia organ prowadzący postępowanie przygotowawcze (na tym etapie postępowania) oraz sąd (w stadium jurysdykcyjnym). *A vista* wydaje się to całkowicie naturalne. Przy pogłębionym oglądzie jest jednak systemowo i strukturalnie nie do przyjęcia. Niepodobna bowiem nie dostrzec specyficznej pozycji procesowej podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej. W ślad za F. Prusakiem należy bowiem wskazać, że jego status jest zbliżony do oskarżonego i częściowo (z uwagi na zakorzeniony w odpowiedzial-

ności posiłkowej pierwiastek cywilny) do pozwanego w postępowaniu cywilnym<sup>17</sup>. Patrząc z nieco bardziej szczegółowej perspektywy, trzeba wskazać, że podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej jest w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe stroną bierną, której uprawnienia i obowiązki są w zasadzie tożsame z uprawnieniami i obowiązkami procesowymi oskarżonego (*arg. ex art. 125 § 1 k.k.s.*). Takie usytuowanie procesowe wskazanego podmiotu nie może przy tym dziwić, skoro z jednej strony może on ponieść (specyficzną, z pewnością nie typowo karną, natomiast na pewno akcesoryjną), odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe popełnione przez oskarżonego, a z drugiej w toku postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe, niejako przy okazji czynienia ustaleń w zakresie odpowiedzialności oskarżonego za zarzucony mu czyn, dochodzi do ustalenia szeregu przesłanek, od których warunkowana jest następcza odpowiedzialność podmiotu zbiorowego, oparta na przepisach ustawy z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary<sup>18</sup>. Nie ma przy tym wątpliwości, że podmiot, który w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe występuje jako pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej, w przeważającej ilości wypadków będzie zarazem podmiotem odpowiadającym później, w ramach odrębnego postępowania, jako podmiot zbiorowy.

Już tylko przywołane usytuowanie procesowe podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, nakazuje – i to z perspektywy strukturalnej – krytycznie przyjrzeć się wyposażeniu sądu merytorycznego w obowiązek (odpowiedzialność posiłkowa od 17 grudnia 2005 r. jest obligatoryjna) wydania postanowienia, o którym mowa w art. 124 § 2 *in fine* k.k.s. W największym skrócie sytuacja taka oznacza bowiem, że sąd najpierw wygeneruje stronę bierną postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe, a następnie będzie badał możliwość nałożenia na nią w wyroku odpowiedzialności posiłkowej. Od razu przy tym trzeba zaznaczyć, że problem ten nie ma charakteru pozornego, a w konsekwencji nie można go wyeliminować stosując instytucję wyłączenia sędziego

<sup>17</sup> Ustawa karna skarbową z komentarzem, Warszawa 1995, s. 229 oraz Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa 1996, s. 162.

<sup>18</sup> Dz. U. z 2023, poz. 659.

(sąd wydawałby postanowienie o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej w jednym składzie, natomiast orzekałby w innym). Chodzi bowiem o coś zdecydowanie bardziej istotnego, a mianowicie otwarte wręcz naruszenie zasady kontrydiktoryjności, a zatem przekształcenie tego fragmentu postępowania sądowego w sprawach o przestępstwa skarbowe, który odnosi się do odpowiedzialności podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, w proces o zdecydowanej przewadze zasady inkwizycyjności (śledczej). Przecież istotą zasady kontrydiktoryjności jest dyrektywa, w myśl której podmiot bezpośrednio zainteresowany w wyniku postępowania ma prawo do procesowej walki z podmiotem przeciwnym o ten korzystny dla siebie wynik<sup>19</sup>. Z podmiotem przeciwnym, a nie z sądem mającym obiektywnie i bezstronnie ocenić zgromadzony materiał dowodowy. Tymczasem, wydając postanowienie o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej, sąd opiera się na analizie przesłanek z art. 24 § 1 k.k.s. Dokładnie te same przesłanki analizuje po raz wtóry, już w momencie orzekania, a zatem rozważenia tego, czy podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej zostanie przekształcony w podmiot odpowiedzialny posiłkowo. Trudno w takiej sytuacji mówić o równouprawnieniu stron wiodących spór procesowy, gdy tymczasem ta równość nie jest wartością samą w sobie, lecz służy stronom procesowym, które przy jej zachowaniu uzyskują szanse bardziej skutecznego reprezentowania i obrony swoich interesów<sup>20</sup>. Inaczej rzecz ujmując, dochodzi do wyraźnego ograniczenia w postępowaniu sądowym zasady kontrydiktoryjności, której prymat nad zasadą inkwizycyjności w tym stadium procesowym nie podlega dyskusji.

Chcąc dać odpór poczynionym rozważaniom, można by było próbować wskazywać, że gdy – z jakichkolwiek powodów, choćby przez przeoczenie – organ prowadzący postępowanie przygotowawcze, pomimo istnienia ku temu przesłanek, nie wyda w jego toku postanowienia o pociągnięciu określonego podmiotu do odpowiedzialności posiłkowej, sąd w stadium jurysdykcyjnym ma możliwość sanowania takiego uchybienia. Zapatrywanie to jednak nie przekonuje. W prostej linii prowadzi

---

<sup>19</sup> M. Cieślak, *Polska procedura karna. Podstawowe założenia teoretyczne*, Warszawa 1984, s. 254.

<sup>20</sup> S. Waltoś, *Proces karny. Zarys systemu*, Warszawa 2003, s. 277.

bowiem do tego, że podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej, który powinien być stroną procesową już w postępowaniu przygotowawczym, a zatem, który już w jego toku mógł realizować swoje uprawnienia procesowe dla wykazania braku podstaw do tego, aby taka odpowiedzialność ostatecznie została na niego nałożona, będzie miał tego rodzaju możliwość wyłącznie w stadium sądowym. „Legalnie” zatem zostanie jej pozbawiony w toku całego stadium procesowego. Przecież w taki sposób nie „odżyją” uprawnienia takiej strony z – zakończonego już – stadium przygotowawczego. Tymczasem działając jako strona w śledztwie lub w dochodzeniu i wykorzystując wynikające stąd uprawnienia procesowe, niewykluczone, że podmiot ten mógłby wpłynąć na ostateczny wynik tego etapu procesowego. Próba odwrócenia negatywnych konsekwencji takiego stanu musi się zatem stać rozważenie dokonania zwrotu sprawy do uzupełnienia postępowania przygotowawczego. Przecież instytucja zwrotu sprawy właściwemu organowi ścigania w ramach postępowania przejściowego, dokonywanego w celu usunięcia istotnych braków postępowania przygotowawczego, stanowi wyraz możliwości egzekwowania – spoczywającego na tym organie – obowiązku przedstawienia sądowi materiałów postępowania zabezpieczających dowody w takim stanie, jaki miał umożliwić sądowi orzekanie o przedmiocie procesu, stwarzając jednocześnie szansę usprawnienia postępowania poprzez należyte przygotowanie i organizację rozprawy głównej<sup>21</sup>. Zwrot sprawy w celu uzupełnienia postępowania przygotowawczego uzależniony jest przy tym od spełnienia dwóch przesłanek: 1) wystąpienia istotnych braków śledztwa (dochodzenia) oraz 2) ustalenia znacznych trudności w ich usunięciu w postępowaniu sądowym. W nakreślonej sytuacji niewątpliwie obie te przesłanki byłyby spełnione.

Nie ma też powodów do uznania, że uregulowanie z art. 124 § 2 *in fine* k.k.s. zapewnia właściwą reakcję na sytuację, w której przesłanki pociągnięcia do odpowiedzialności posiłkowej zaktualizują się dopiero w stadium sądowym. Skoro bowiem przesłanki te są enumeratywnie wyszczególnione w przepisie art. 24 § 1 k.k.s. i skoro w komplecie

<sup>21</sup> Uzasadnienie uchwały SN z dnia 25 października 2000 r., I KZP 24/00, OSNKW 2000, nr 11-12, poz. 96.

mają charakter formalny lub zbliżony do formalnego, tak czy inaczej bardzo prosto weryfikowalny, to doprawdy trudno jest założyć, że zaistnieją (ujawnią się) dopiero w postępowaniu sądowym. Zresztą, co w tym wypadku najważniejsze, wydanie postanowienia o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej dopiero na etapie postępowania jurysdykcyjnego stanowi odstępstwo od zasady skargowości, naruszając przy tym podział ról procesowych, co przejawia się przede wszystkim w tym, że sąd, wyrażając wolę ścigania określonego podmiotu, spełnia funkcję właściwą dla oskarżyciela publicznego<sup>22</sup>.

Całość poczynionych rozważań uwidacznia pierwszy obszar, w którym aktualne uregulowanie odpowiedzialności posiłkowej nie odpowiada wymogom współczesności, a wręcz jest dysfunkcjonalne.

### **3. Podstawa faktyczna odpowiedzialności posiłkowej**

Kwestii podstawy faktycznej odpowiedzialności posiłkowej i sposobu jej rozumienia poświęciłem kiedyś nieco uwagi<sup>23</sup>. W największym skrócie należy zatem zauważyć, że w uzasadnieniu rządowego projektu przywołanej na wstępie ustawy karnej skarbowej z 2 sierpnia 1926 r. wskazano, iż istota odpowiedzialności posiłkowej została powiązana z zauważeniem, że beneficjent korzyści majątkowej pochodzącej z popełnienia przestępstwa skarbowego może zachować „ostrożność w wyborze osoby, której powierza sprawowanie swoich interesów, że, w miarę możliwości, nie zaniedbuje dozoru nad sprawowaniem tych interesów przez te osoby lub że mając do pewnego stopnia względem innych osób obowiązek ostrzeżenia ich przez zgubnymi skutkami niezgodnego z ustawą postępowania, obowiązku tego nie dopełnia”<sup>24</sup>. Najpewniej z tego powodu, ale również z uwagi na niewątpliwie zakorzeniony w odpowiedzialności posiłkowej pier-

---

<sup>22</sup> Tak trafnie J. Skorupka, *Komentarz do wybranych przepisów Kodeksu karnego skarbowego. Komentarz do art. 124 k.k.s.*, SIP LEX.

<sup>23</sup> Zob. *Zakres podstawy faktycznej odpowiedzialności posiłkowej w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2010, nr 12.

<sup>24</sup> G. Taubenschlag, *Prawo...*, s. 26.

wiastek cywilny, w piśmiennictwie można dostrzec zapatrywanie, wedle którego odpowiedzialność ta w zasadzie jest ściśle wiązana z istnieniem po stronie odpowiedzialnego posiłkowo cywilistycznie ujętej winy w zakresie wyboru (*culpa in eligendo*) lub nadzoru (*culpa in custodiendo*), odniesionych do sprawcy przestępstwa skarbowego<sup>25</sup>. Akceptacja takiego punktu widzenia skłania do uznania, że przy przyjęciu, iż o stwierdzeniu podstaw do obciążenia określonego podmiotu odpowiedzialnością posiłkową można mówić dopiero w kontekście jego winy w wyborze lub w nadzorze odniesionej do sprawcy przestępstwa skarbowego, nie ma wątpliwości, że ustalenie istnienia któregośkolwiek z tych rodzajów winy będzie elementem większej całości, czyli ustaleń faktycznych, a zatem dowodowego stwierdzenia istnienia lub nieistnienia określonych faktów<sup>26</sup>. Innymi słowy, uznanie, że odpowiedzialność posiłkowa za grzywnę wymierzoną sprawcy przestępstwa skarbowego wiąże się z koniecznością wykazania po stronie odpowiedzialnego posiłkowo winy w wyborze takiego sprawcy lub w nadzorze nad nim, powoduje konieczność dowodowego ustalenia przez sąd orzekający któregośkolwiek z tych rodzajów winy i to w stopniu równoważnym ustaleniom niezbędnym do wydania wyroku stwierdzającego sprawstwo i winę określonej osoby za zarzucony jej czyn. Z drugiej jednak strony, patrząc przez

<sup>25</sup> Zob. tego rodzaju zapatrywania autorstwa np. Z. Siwika, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 377; F. Prusaka, *Ustawa karna skarbową z komentarzem*, Warszawa 1995, s. 67, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 1996, s. 35 oraz *Kodeks karny skarbowy. Komentarz, t. I*, Kraków 2006, s. 354; T. Grzegorzczka, *Odpowiedzialność posiłkowa w obecnym prawie karnym skarbowym i w przyszłej u.k.s.*, Pal. 1997, nr 1-2, s. 24; K. Sitkowskiej, *Przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Komentarz. Przegląd orzecznictwa*, Warszawa 1995, s. 33; Z. Radzikowskiej, [w:] G. Bogdan, A. Nita, Z. Radzikowska, A. R. Światłowski, *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Gdańsk 2000, s. 79; A. Kisiela, *Odpowiedzialność posiłkowa na gruncie przepisów kodeksu karnego skarbowego*, [w:] *Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego*, red. L. Bogunia, t. XIV, Wrocław 2003, s. 265-266, G. Skowronka, *Szczególne strony...*, s. 168, a także SN w uzasadnieniu postanowienia z dnia 29 stycznia 2009 r., I KZP 28/08, OSNKW 2009, nr 2, poz. 14.

<sup>26</sup> Zob. w tym zakresie uwagi S. Zabłockiego, *Postępowanie odwoławcze w nowym kodeksie postępowania karnego. Komentarz praktyczny*, Warszawa 1997, s. 82.

pryzmat pierwszeństwa wykładni językowej<sup>27</sup>, w niejednokrotnie już przywołanym przepisie art. 24 § 1 k.k.s. brak jakiegokolwiek czynnika uzależniającego odpowiedzialność posiłkową od winy w wyborze lub winy w nadzorze podmiotu, na którego taka odpowiedzialność mogłaby zostać nałożona. Co więcej, gdyby którykolwiek z tych rodzajów winy miał być wprost określony w ustawie jako jedna z przesłanek odpowiedzialności posiłkowej, to racjonalny ustawodawca uczyniłby to w sposób analogiczny do regulacji z art. 5 ustawy z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary<sup>28</sup> (u.o.p.z.). Ten ostatni przepis prawny, określając jedną z podstaw *sui generis* odpowiedzialności prawnej, jaką stanowi odpowiedzialność podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, nie tylko wprost lokuje w tym aspekcie winę w wyborze lub winę w nadzorze (oraz winę w organizacji), ale także pojęcia te definiuje na potrzeby wskazanego reżimu odpowiedzialności. Na dodatek zarówno wina w wyborze, jak i w nadzorze to konstrukcje właściwe zwłaszcza dla obszaru prawa cywilnego. Warto więc dostrzec, że i na jego gruncie w istocie są one określone ustawowo (vide np. art. 427 k.c. i art. 429 k.c.), co oznacza, że np. przy okazji wyboru sprawdzeniu podlegają kwalifikacje fachowe wybranego, a także to, czy nie ma on przyzwyczajień lub skłonności mogących powodować niepożądane konsekwencje<sup>29</sup>. Zresztą – paradoksalnie – podobnie rzecz się ma w obrębie samego Kodeksu karnego skarbowego. Wszak typ czynu zabronionego z art. 84 § 1 k.k.s., jak trafnie zdiagnozował Trybunał Konstytucyjny<sup>30</sup>, oparty jest na specyficznie określonej w jego treści winie w nadzorze. Jeśliby zatem inna instytucja przewidziana w tym samym akcie prawnym (odpowiedzialność posiłkowa) również miała się opierać na takim rodzaju winy,

---

<sup>27</sup> Bliżej na ten temat zob. L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów*, Toruń 2002, s. 79 i n.

<sup>28</sup> Dz. U. Nr 197, poz. 1661 ze zm.

<sup>29</sup> Tak G. Bieniek, [w:] G. Bieniek et al., *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga trzecia. Zobowiązania, t. I*, Warszawa 1999, s. 314.

<sup>30</sup> Zob. uzasadnienie wyroku z dnia 3 listopada 2004 r., K 18/03, OTK-A 2004, nr 10, poz. 103.

to wedle zasad poprawnej legislacji z pewnością przewidywałyby to przepis prawny kształtujący podstawy jej zastosowania, czyli przepis art. 24 § 1 k.k.s. Przecież w przeciwnym wypadku doszłoby do dosyć wyraźnego naruszenia wysłowionej w przepisie § 6 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”<sup>31</sup>, reguły adekwatności tekstu prawnego do zamiaru prawodawcy, która oznacza, że tekst aktu prawnego powinien być tak zredagowany, aby dokładnie odpowiadał zamiarom prawodawcy. Skoro bowiem odpowiedzialność posiłkowa nie ma charakteru absolutnego, a zatem znajduje zastosowanie wyłącznie w konkretnych okolicznościach i skoro w takiej sytuacji okoliczności te jednoznacznie i wyczerpująco wskazuje się w przepisie prawnym przez rodzajowe ich określenie (§ 145 ust. 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”), to niepodobna przyjąć, że intencją racjonalnego ustawodawcy było takie ukształtowanie wskazanego rodzaju odpowiedzialności, które określone podstawy jej uruchomienia umiejscawiałoby poza wyczerpująco opisującym ją tekstem prawnym.

Dodatkowo także przez pryzmat wykładni systemowej i funkcjonalnej nie da się dojść do wniosku, że warunkiem odpowiedzialności posiłkowej jest któryś z cywilistycznie ujętych rodzajów winy. Obiektywnie patrząc przepis art. 24 § 1 k.k.s. jest jasny, nie jest nieostry lub wieloznaczny, a także nie pozostaje w sprzeczności z innymi przepisami. Nie pozostaje w sprzeczności także z racją prawną odpowiedzialności posiłkowej jako instytucji prawa karnego skarbowego. Co więcej, wszędzie tam, gdzie ustawodawca przewiduje odpowiedzialność opartą na winie w wyborze lub w nadzorze, to po pierwsze zapisuje to wprost w ustawie, a po wtóre określa, na czym oba te rodzaje winy mają polegać. Bardzo dobrze jest to widoczne na gruncie przywołanego już art. 5 u.o.p.z. (a pośrednio także art. 429 k.c. oraz art. 84 § 1 k.k.s.). W wypadku przepisu art. 24 § 1 k.k.s. regulacji takiej brak, podobnie zresztą jak nie ma możliwości sięgnięcia do przepisów Kodeksu cywilnego w celu określenia, na czym dokładnie któryś ze wskazanych rodzajów winy,

<sup>31</sup> Dz. U. Nr 100, poz. 908.

przy okazji konstruowania przesłanek odpowiedzialności posiłkowej, miałyby polegać. Zresztą dla odpowiedzialności cywilnej typowe jest (wprawdzie wzruszalne) ustawowe domniemanie winy w nadzorze (art. 427 k.c.) lub winy w wyborze (art. 429 k.c.), dookreślone podaniem konkretnych okoliczności ekskulpujących. W ramach odpowiedzialności posiłkowej sytuacja taka w sposób oczywisty nie występuje, co dodatkowo nakazuje uznać, że próba jej oparcia na zasadzie winy w wyborze lub winy w nadzorze jest w istocie pozaustawowym postulatem. Trafnie zatem wywodzi H. Skwarczyński<sup>32</sup> (a za nim L. Wilk<sup>33</sup>), że umiejscawianie w strukturze przesłanek odpowiedzialności posiłkowej winy w wyborze lub winy w nadzorze odpowiedzialnego posiłkowo jest w rzeczywistości „jakby poszukiwaniem podbudowy teoretycznej do przyjęcia odpowiedzialności posiłkowej niż faktyczną przesłanką, która winna być spełniona do przypisania”.

Wszystko to oznacza, że Kodeks karny skarbowy – mimo tego, że *prima facie* mogłoby się wydawać, iż jest inaczej – w rzeczywistości opiera odpowiedzialność posiłkową na zasadzie ryzyka (lub zasadzie do niej zbliżonej). Zasada winy, a dokładnie właśnie winy w wyborze lub winy w nadzorze, pojawia się dopiero w ramach ewentualnego postępowania wynikającego z dochodzenia przez odpowiedzialnego posiłkowo niewątpliwie przysługującego mu roszczenia regresowego wobec sprawcy przestępstwa skarbowego, za którego uiścił on karę grzywny. Wtedy bowiem znajdują swoje zastosowanie przywołane już uregulowania, które odpowiedzialność cywilną (a dokładnie deliktową) opierają właśnie na zasadzie winy w nadzorze (art. 427 k.c.) lub winy w wyborze (art. 429 k.c.). W konsekwencji uniknięcie przez podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej tej odpowiedzialności, jak trafnie podnosi się w piśmiennictwie<sup>34</sup>, jest możliwe tylko wtedy, gdy sprawca przestępstwa skarbowego nie zostanie skazany na karę grzywny względnie nie zostanie wobec niego wydane orzeczenie o ściągnięciu równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, nie

---

<sup>32</sup> *Odpowiedzialność posiłkowa w prawie karnym skarbowym*, PUG 2006, nr 6, s. 14.

<sup>33</sup> *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 253.

<sup>34</sup> K. Rydz-Sybilak, *Instytucja odpowiedzialności posiłkowej...*, s. 91.

zostanie wykazane istnienie pomiędzy sprawcą a podmiotem pociągniętym do odpowiedzialności posiłkowej powiązań wskazanych w przepisie art. 24 § 1 k.k.s., czy też zostanie ustalone, że w ogóle nie było możliwe uzyskanie przez ten podmiot korzyści z przestępstwa skarbowego popełnionego przez sprawcę. Gdy do tego dodać, że interes procesowy sprawcy przestępstwa skarbowego oraz podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności może być różny lub nawet całkowicie odmienny, zaś gdy ten pierwszy będzie chciał skorzystać z któregoś z trybów konsensualnych zakończenia postępowania, to stanowisko procesowe podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej nie ma znaczenia blokującego, łatwo o następującą konstatację. Mianowicie podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej w toku postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe, jako jego strona bierna, jest uprawniony do wykorzystania możliwości procesowych zmierzających do uniknięcia poniesienia dolegliwości finansowych. Może zatem składać wyjaśnienia (których nie można zastępować treścią pism, zapisków i notatek urzędowych, natomiast w stadium przygotowawczym może je złożyć na piśmie, w warunkach z art. 176 k.p.k. w zw. z art. 125 § 1 k.k.s.), korzystać z pomocy tłumacza, nie ma obowiązku dowodzenia swej niewinności ani obowiązku dostarczania dowodów na swoją niekorzyść, korzysta z pouczeń wymienionych w art. 300 k.p.k., w stadium przygotowawczym może być przesłuchany z udziałem przedstawiciela procesowego, korzysta z uprawnienia do złożenia wniosków dowodowych oraz wzięcia udziału w końcowym zaznajomieniu z materiałami postępowania przygotowawczego, doręcza się mu odpis aktu oskarżenia, może wziąć udział w posiedzeniu w przedmiocie rozpoznania wniosku o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy, może wnosić środki odwoławcze, a nawet wniosek o wznowienie postępowania. Mimo to trudno jest przyjąć, że w taki sposób podmiot ten realizuje prawo do obrony. Niezależnie bowiem od tego, że jest ono ograniczone do postępowania represyjnego, które dotyczy wyłącznie (lub w pierwszym rzędzie) określonego podmiotu (postępowanie karne – oskarżony, postępowanie w stosunku do podmiotu zbiorowego – ten podmiot), a nie podmiotu, którego odpowiedzialność w nim występuje, ale tylko akcesoryjnie, nie dość, że odpowiedzialność podmiotu, o którym mowa

w art. 24 § 1 k.k.s., nie ma typowo karnego charakteru, a tym samym niepodobna w jej ramach mówić o sprawstwie i winie, to na dodatek Kodeks karny skarbowy, enumeratywnie kształtując uprawnienia procesowe podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności procesowej, nie wymienia wśród nich prawa do obrony (art. 125 § 1). Niezależnie bowiem od tego, że o obronie raz można mówić jako o prawie do obrony, innym razem jako o faktycznych czynności obrończych i wreszcie jako o funkcji procesowej przynależnej obrońcy, nawet pojęcie obrony jako funkcji procesowej nie pozwala na uznanie, iż dotyczy ona podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej. Przecież szeroko rozumiane prawo do obrony „obowiązuje na gruncie danego systemu prawnego tylko w granicach i formach określonych przepisami tego systemu”<sup>35</sup>. Z drugiej strony jednak ukształtowanie odpowiedzialności posiłkowej na zasadzie ryzyka w prostej linii prowadzi do tego, że podmiot pociągnięty do takiej odpowiedzialności w istocie jest pozbawiony możliwości rzetelnej, a zwłaszcza rzeczywistej realizacji swojego interesu procesowego w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe. Skoro bowiem ma się ona ograniczać do doprowadzenia do tego, aby sprawca przestępstwa skarbowego uniknął wymierzenia mu kary grzywny lub nałożenia na niego obowiązku zapłaty równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, to wystarczy odmienny punkt widzenia samego takiego sprawcy, aby taki sposób „obrony” zniwelować u zarania. Z kolei skoro drugą możliwością uniknięcia przez podmiot pociągnięty do odpowiedzialności procesowej nałożenia na niego takiej odpowiedzialności jest brak wykazania istnienia pomiędzy sprawcą a podmiotem pociągniętym do odpowiedzialności posiłkowej powiązań wskazanych w przepisie art. 24 § 1 k.k.s., czy też ustalenie, że w ogóle nie było możliwe uzyskanie przez ten podmiot korzyści z przestępstwa skarbowego popełnionego przez sprawcę, to jeszcze prościej dostrzec, że prawdopodobieństwo zaistnienia którejś z tych sytuacji jest bliskie zeru. Wręcz należy wskazać, że gdyby rzeczywiście któraś z nich miała zaistnieć, to *ab initio*. To z kolei skutkowałoby brakiem podstaw do wydania postanowienia o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej,

---

<sup>35</sup> M. Cieślak, *Polska procedura...*, s. 268.

czyli tym, iż taki podmiot w ogóle nie pojawiłby się w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe. Jasno wyłania się zatem kolejny obszar, w którym aktualne uregulowanie odpowiedzialności posiłkowej nie odpowiada wymogom współczesności. Nie stwarza bowiem po stronie podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej realnych podstaw do realizacji właściwych mu interesów procesowych, o ile interesy te – co niezwykle rzadkie, wręcz nieprawdopodobne – nie będą się sprowadzały do tego, aby tę odpowiedzialność ponieść.

#### **4. Odpowiedzialność podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej za należność publicznoprawną uszczuploną przez sprawcę przestępstwa skarbowego**

*De lege lata* nie istnieje podstawa prawna pozwalająca na nałożenie na podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej obowiązku zapłaty, uszczuplonej przez sprawcę przestępstwa skarbowego, należności publicznoprawnej, której stał się beneficjentem. Nie oznacza to jednak, że taki stan nie ulegnie zmianie. Warto wszak dostrzec, że stosunkowo niedawno trwały prace nad projektem ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (UD357)<sup>36</sup>. W ich ramach zaproponowano m.in. zmianę art. 24 k.k.s. poprzez dodanie do niego § 6. Przewidywał on możliwość zobowiązania podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej do uiszczenia należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym. Zresztą i dzisiaj, gdy ponownie toczą się prace ukierunkowane na zmianę Kodeksu karnego skarbowego, pojawia się analogiczny postulat<sup>37</sup>.

Bez ryzyka błędu można założyć, że (fakultatywne) poszerzenie zakresu podmiotowego nałożenia obowiązku zapłaty uszczuplonej

---

<sup>36</sup> <https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy--kodeks-karny-skarbowy-oraz-niektorych-innych-ustaw>.

<sup>37</sup> Propozycja nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego przedstawiceli Prokuratury Krajowej (M. Bura, E. Orzeł) przygotowana w toku prac Zespołu do spraw reformy prawa karnego skarbowego przy Komisji Kodyfikacyjnej Prawa Karnego (wersja na dzień 2025 r.).

należności publicznoprawnej ma swoje korzenie w specyficznym, właściwym dla prawa karnego skarbowego, celu postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, realizującym postulat przewagi egzekucji nad represją (art. 114 § 1 k.k.s.). Wszak regulacja ta nie stanowi wyłącznie pustej deklaracji. Kodeks wielokrotnie się do niej odwołuje, zwłaszcza przy przewidywanych formach degresji lub wręcz wyłączenia odpowiedzialności karnej, w wypadku których uiszczenie należności publicznoprawnej lub co najmniej obciążenie takim obowiązkiem, jest warunkiem koniecznym ich zastosowania (zob. art. 16 § 2, art. 17 § 1 pkt 1 w zw. z art. 143 § 1 pkt 1, art. 19 § 2, art. 41 § 2 i 4, art. 137 § 2 pkt 1 k.k.s.)<sup>38</sup>. Patrząc z nieco innej strony, a nade wszystko poddając zagadnienie bardziej pogłębionej analizie, pojawia się niemała ilość wątpliwości, które nade wszystko odnoszą się do jego istoty.

Po pierwsze, jakkolwiek przepis art. 24 § 5 k.k.s. statuuje odrębną od instytucji odpowiedzialności posiłkowej instytucję zwrotu korzyści majątkowej uzyskanej z przestępstwa skarbowego przez osobę, która ją odniosła, to z odpowiedzialnością posiłkową zespala ją co najmniej kilka elementów. Systemowo odnosi się ona wyłącznie do postępowania prowadzonego w sprawach o przestępstwa skarbowe oraz jest uzależniona od skazania sprawcy, mając tym samym charakter akcesoryjny<sup>39</sup>. Nade wszystko jednak w praktyce podmiotem zobowiązanym do zwrotu korzyści majątkowej jest co do zasady ten sam podmiot, który w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe został pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej. Przecież, akceptując zapatrywanie L. Wilka, wedle którego ukształtowane na gruncie Kodeksu karnego pojęcie „korzyści majątkowej” jest systemowo wiodące także w obszarze prawa karnego skarbowego<sup>40</sup>, a w konsekwencji wykorzystując w tym wypadku bogaty dorobek nauki prawa karnego, należy zauważyć,

---

<sup>38</sup> T. Razowski, [w:] G. Łabuda, P. Kardas, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 3. wydanie, Warszawa 2017, s. 1061.

<sup>39</sup> Z. Gostyński określał go mianem „zależnego” – *Nowe instytucje prawa karnego nawiązujące do prawa karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 1998, nr 10, s. 19.

<sup>40</sup> L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*. 2. wydanie, Warszawa 2014, s. 134.

że korzyścią tą jest zysk w zakresie dóbr materialnych. Innymi słowy, ma ona wartość ekonomiczną, czyli taką, której wielkość może być wyrażona w pieniądzu<sup>41</sup>. Tym samym może się ona wyrażać nie tylko zwiększeniem aktywów, czyli przysporzeniem majątku, lecz również zmniejszeniem pasywów majątkowych, oznaczającym zmniejszenie obciążeń lub uniknięcie strat<sup>42</sup>. Z tego powodu w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe z zasady utożsamiana z nią będzie uszczuplona należność publicznoprawna. Dlatego ewentualne ukształtowanie możliwości obciążenia podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej obowiązkiem zapłaty należności publicznoprawnej uszczuplonej przez sprawcę przestępstwa skarbowego, musi uwzględniać tę okoliczność. W przeciwnym razie, w zdecydowanie przeważającej ilości wypadków, będzie pozbawione racji bytu.

Po drugie, sprzężenie wskazanego obowiązku z odpowiedzialnością sprawcy za zarzucone mu przestępstwo skarbowe nakazuje postawić pytanie o związek pomiędzy uszczuploną należnością a podmiotem trzecim. Nie jest ono nowe, ponieważ na zasadność odpowiedzi na nie zwracał już uwagę SN w Uwagach do projektu ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (UD 357), podkreślając, że przecież co do zasady to na sprawcy ma ciążyć obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej<sup>43</sup>. Jak już wspomniano, można by było w tym kontekście wskazywać, że możliwość obciążenia podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej obowiązkiem zapłaty uszczuplonej należności publicznoprawnej w prostej linii wynika stąd, iż to właśnie ten podmiot nierzadko staje się beneficjentem takiego uszczuplenia. Od razu jednak należy wskazać, że w praktyce często jest tak, iż funkcję wskazanego beneficjenta podmiot ten pełni wyłącznie formalnie, ponieważ faktyczne przysporzenie majątkowe

<sup>41</sup> Tak O. Górniok, *O pojęciu korzyści majątkowej w kodeksie karnym (problemy wybrane)*, „Prokuratura i Prawo” 1978, nr 4, s. 117.

<sup>42</sup> Zob. R.A. Stefański, *Przypadek korzyści majątkowej uzyskanej przez sprawcę przestępstwa*, Prok. i Pr. 2001, nr 3, s. 155; postanowienie SN z dnia 30 maja 2017 r., II KK 156/17, LEX nr 2298294.

<sup>43</sup> <https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy--kodeks-karny-skarbowy-oraz-niektorych-innych-ustaw>, s. 5.

trafia do sprawy. Już z tego powodu uzasadnione staje się postawienie pytania, czy możliwość nałożenia na podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej obowiązku zapłaty uszczuplonej należności publicznoprawnej rzeczywiście ma swoje aksjologiczne uzasadnienie. Od razu należy wskazać, że jest to mocno wątpliwe, ponieważ – co po trzecie – odpowiedzialność sprawcy za zapłatę uszczuplonej należności publicznoprawnej wynika ze stwierdzenia jego sprawstwa i winy w odniesieniu do konkretnego, zarzuconego mu, przestępstwa skarbowego. Znajduje zatem swoje faktyczne uzasadnienie stwierdzone regułami odpowiedzialności karnej. W wypadku zaś podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, o czym była już przecież mowa, jest ona oparta na zasadzie ryzyka. Na płaszczyźnie przesłanek odpowiedzialności posiłkowej szczególne wątpliwości generuje to, że dla jej zastosowania nie ma znaczenia, czy podmiot miał świadomość uzyskania lub możliwości uzyskania korzyści majątkowej (oczywiście musi mieć świadomość zastępowania go przez sprawcę przestępstwa skarbowego). W prostej linii prowadzi to do uznania, że jedyną podstawą odpowiedzialności posiłkowej jest szczególny stosunek łączący podmiot ze sprawcą. Raz jeszcze natomiast trzeba podkreślić, że to nie podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej generuje uszczuplenie należności publicznoprawnej, a w praktyce nierzadko nie ma z nim nic wspólnego, w niemałej ilości wypadków będąc instrumentalnie wykorzystywany przez sprawcę do zaistnienia takiego właśnie skutku, jakim jest uszczuplenie należności publicznoprawnej.

Po czwarte, jeśliby jednak chcieć stworzyć podstawę normatywną do obciążenia podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności publicznoprawnej obowiązkiem zapłaty należności publicznoprawnej uszczuplonej przez sprawcę przestępstwa skarbowego, to konieczna jest dodatkowo regulacja określająca, czy zapłata uszczuplonej należności publicznoprawnej przez podmiot pociągnięty do odpowiedzialności publicznoprawnej zwalnia z tego obowiązku samego sprawcę. Choć wydaje się to logiczne, to doprawdy trudno taki skutek domniemywać, tym bardziej, że zaistniała sytuacja ewidentnie premiowałaby sprawcę względem podmiotu trzeciego. Nie bez znaczenia jest także to, czy taka premia znajduje swoje aksjologiczne uzasadnienie.

Sprawę dodatkowo komplikuje to, że w praktyce zupełnie typowa jest sytuacja, w której korzyść majątkowa, o której mowa w art. 24 § 5 k.k.s. to niezapłacony podatek lub uzyskany zwrot podatku, czyli należność publicznoprawna. Taka typowa sytuacja jest już natomiast uregulowana, co rodzi pytanie o potrzebę mnożenia poświęconych jej rozwiązań prawnych. Zresztą w takiej typowej sytuacji podmiot jest już zobowiązany (najczęściej jako podatnik) do zapłaty takiej należności jako swojego zobowiązania podatkowego. To z kolei generuje wątpliwość co do możliwości przyjęcia przez podmiot z art. 24 § 1 k.k.s. odpowiedzialności za uszczuplenie należności publicznoprawnej powodowane przez sprawcę, ale nie skutkujące, na płaszczyźnie prawnej, powstaniem „własnego” zobowiązania podatkowego dla takiego podmiotu. Trudno bowiem w takiej sytuacji byłoby wykazać istnienie jednej z przesłanek odpowiedzialności posiłkowej, a mianowicie osiągnięcie korzyści majątkowej lub tylko możliwość jej osiągnięcia.

Po piąte, konieczne musiałoby się stać doprecyzowanie, czy możliwość nałożenia na podmiot obowiązku zapłaty uszczuplonej należności publicznoprawnej miałyby obejmować jej całość czy tylko część. Przecież *de lege lata* Kodeks karny skarbowy przewiduje obowiązek zapłaty wyłącznie całości uszczuplonej należności publicznoprawnej. Takie postawienie sprawy byłoby bowiem nazbyt arbitralne, wyłączając tym samym spod swobody sędziowskiego uznania całą paletę sytuacji faktycznych, w razie zaistnienia których wyłącznie częściowe sięgnięcie po realizację wskazanego obowiązku znajdowałoby swoje uzasadnienie. Nie da się przecież odgórnie przyjąć, że skoro podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej, w wyniku przestępstwa skarbowego popełnionego przez sprawcę funkcjonalnie powiązanego z nim w warunkach opisanych w art. 24 § 1 k.k.s., uchylił się od uiszczenia wyrażonej liczbowo kwoty, to w każdym wypadku będzie otwarta droga nie tylko do obciążenia go obowiązkiem jej zapłaty, ale zawsze w całości. Łatwo więc dostrzec kolejną okoliczność, która wskazuje na potrzebę dokonania rozważnych zmian w obszarze normatywnym poświęcanym odpowiedzialności posiłkowej. Zresztą przykłady takich stanów można mnożyć. Może nim choćby być kwestia braku uregulowania sytuacji,

w której, w razie stwierdzenia podstaw odpowiedzialności posiłkowej lub w wyroku łącznym, pojawi się zagadnienie wykonania co najmniej dwóch odpowiedzialności posiłkowych nałożonych na ten sam lub różne podmioty w związku ze skazaniem sprawcy za co najmniej dwa przestępstwa skarbowe pozostające w zbiegu realnym. Przecież finalnie wobec takiego sprawcy zostanie orzeczona kara łączna (grzywny). Nie ma natomiast regulacji opisującej, w jaki sposób „łączyć” odpowiedzialność posiłkową<sup>44</sup>. Może nim być także uregulowanie z art. 24 § 3 k.k.s. nakazujące, w razie nałożenia odpowiedzialności posiłkowej, stosować odpowiednio przy wymiarze kary grzywny przepis art. 23 § 3 k.k.s. Prowadzi ono bowiem do sytuacji, w której – z powodu tego, że szeroko rozumiane dochody i majątek takiego pomiotu są wielokrotnie większe od majątku i dochodów sprawcy przestępstwa skarbowego – wysokość stawki dziennej jest ustalana na poziomie wyższym niż wynikający z osobistych możliwości majątkowych sprawcy. Bez ryzyka błędu można więc wskazać, że pomimo stulecia obowiązywania w polskim porządku prawnym uregulowanie poświęcone odpowiedzialności posiłkowej pozostawia wiele do życzenia.

---

<sup>44</sup> Zob. bliżej P. Kaczmarek, T. Razowski, *Materialne oraz procesowe aspekty orzekania w przedmiocie wydania wyroku łącznego na tle uregulowań kodeksu karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2014, nr 5.



## **Przestępstwo podatkowe jako nowe pojęcie przestępstwa**

Punktem wyjścia do rozważań zawartych w niniejszej publikacji są zmiany, jakie zaszły w ostatnim dziesięcioleciu w obszarze przestępstw podatkowych oraz próba odpowiedzi na pytanie, czy nowelizacja z 1 marca 2017 r., na mocy której wprowadzono do Kodeksu karnego nowe typy przestępstw, przyczyniła się do zmniejszenia przestępczości podatkowej w Polsce.

Pojęcie przestępstwa podatkowego ma charakter nienormatywny w odróżnieniu od przestępstw skarbowych stanowiących kategorię normatywną. Na gruncie piśmiennictwa pojęcie przestępstwa podatkowego funkcjonuje z powodzeniem już od wielu lat i jest ono „kompletowane”. Między innymi D. Korczyński w artykule o fiskalnej funkcji prawa karnego skarbowego dokonuje podziału przestępstw podatkowych na właściwe przestępstwa skarbowe (delikty skarbowe) i niewłaściwe przestępstwa skarbowe. Do pierwszej kategorii autor zaliczył zachowania polegające na uchyleniu się od opodatkowania mające na celu minimalizowanie lub eliminowanie obciążeń podatkowych poprzez naruszanie norm prawa podatkowego, a w drugim przypadku chodzi o przestępstwa ekonomiczne mające na celu uzyskanie nienależnych korzyści majątkowych pod postacią podatków<sup>1</sup>.

W aktualnym stanie prawnym nie istnieje jednak ustawowa definicja przestępstwa podatkowego. Pojęcie to wywodzi się z dwóch grup regulacji.

W znaczeniu wąskim przestępstwo podatkowe to przestępstwo skarbowe z Kodeksu karnego skarbowego, czyli czyn zabroniony:

- określony w Kodeksie karnym skarbowym,

---

<sup>1</sup> D. Korczyński, *Fiskalna funkcja prawa karnego skarbowego*, „Przegląd Legislacyjny” 2012, rok XIX, nr 3(81), s. 52-65.

- zagrożony karą grzywny w stawkach dziennych, ograniczenia wolności lub pozbawienia wolności,
- polegający na naruszeniu obowiązków podatkowych, jeżeli kwota uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie przekracza ustawowy próg.

Można by zatem przyjąć, iż przestępstwo podatkowe to: przestępstwo skarbowe, polegające na naruszeniu obowiązku podatkowego lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, określone w przepisach Kodeksu karnego skarbowego, gdy wartość uszczuplenia przekracza ustawowy próg odróżniający przestępstwo od wykroczenia.

Taka definicja przestępstwa podatkowego w świetle nowelizacji Kodeksu karnego z 1 marca 2017 r. nie mogłaby się jednak ostać. Od 2017 r. część czynów związanych z fakturami została włączona do Kodeksu karnego, co stanowi nową jakość w prawie podatkowym. Za przestępstwa podatkowe uważa się zatem także czyny z Kodeksu karnego, jeśli bezpośrednio ingerują w rozliczenia podatkowe i prowadzą do uszczuplenia podatku lub jego wyłudzenia. Należą do nich m.in.: fałszerstwa fakturowe (art. 270a k.k.), wystawianie pustych faktur (art. 271a k.k.) oraz kwalifikowane typy fakturowe (art. 277a k.k.).

W literaturze prawa karnego i prawa podatkowego spotyka się jednolitą tendencję do traktowania przestępstw podatkowych jako odrębnej kategorii kryminalnej, mimo braku jednolitej definicji ustawowej.

Na tej podstawie przyjmuje się, że: przestępstwo podatkowe (w ujęciu doktrynalnym) to każdy bezprawny, społecznie szkodliwy czyn polegający na świadomym naruszeniu przepisów prawa podatkowego, mający na celu uzyskanie korzyści majątkowej poprzez zaniżenie zobowiązania podatkowego, wyłudzenie nienależnego zwrotu lub uniemożliwienie prawidłowego wymiaru i poboru podatku.

W ujęciu bardziej syntetycznym można by przyjąć, że przestępstwo podatkowe to: celowe, bezprawne i społecznie szkodliwe działanie skierowane przeciwko systemowi podatkowemu, polegające na zafałszowaniu danych podatkowych, naruszeniu obowiązków fiskalnych lub wyłudzeniu świadczeń podatkowych, skutkujące uszczupleniem dochodów publicznych.

W doktrynie podkreśla się, że przestępstwo podatkowe:

1. Narusza dobro prawne, którym jest interes finansowy państwa lub Unii Europejskiej, obejmujący prawidłowość wymiaru, poboru i rozliczenia podatków.
2. Wymaga umyślności, najczęściej w postaci zamiaru bezpośredniego, ponieważ sprawca działa z celem uniknięcia opodatkowania lub wyłudzenia zwrotu podatku.
3. Posługuje się mechanizmami właściwymi dla prawa podatkowego, co odróżnia je od ogólnych przestępstw gospodarczych.
4. Może przyjmować formę zarówno przestępstwa skarbowego, jak i po 2017 r. – przestępstwa z Kodeksu karnego, zwłaszcza w odniesieniu do tzw. przestępczości fakturowej.
5. Coraz częściej ma charakter zorganizowany i transgraniczny, wynikający z globalizacji obrotu gospodarczego oraz różnic systemowych między państwami.
6. Obejmuje czyny mogące prowadzić do ogromnych strat finansowych, co uzasadnia wzrost sankcji.

Odchodząc jednak od tych lingwistycznych zabiegów przy budowie definicji przestępstwa podatkowego, chciałabym dalszą część artykułu poświęcić temu, co leży u podstaw budowania koncepcji podatkowego dobra prawnego rozumianego jako interes fiskalny państwa.

Jak można przeczytać w raporcie Global Compact Network Poland dot. „Przeciwdziałania szarej strefie”, w XXI wieku wiele zorganizowanych grup przestępczych odeszło od klasycznej przestępczości kryminalnej, takiej jak handel narkotykami czy przemyt ludzi właśnie na rzecz działalności w szarej i czarnej strefie gospodarczej. Według ekspertów UN Global Compact w Polsce powołanie w 2016 r. Krajowej Administracji Skarbowej było jedną z najważniejszych i największych zmian w zakresie eliminacji przestępczości gospodarczej. Od 2017 r. zaczęto notować spadek szarej strefy. Szara strefa jako produkt PKB zaczęła systematycznie maleć, a wprowadzone wówczas narzędzia wpłynęły na ograniczenie przestępczości<sup>2</sup>.

Rok 2017 przyniósł jeszcze jedną istotną zmianę, a mianowicie do ustawy karnej wprowadzone zostały nowe przestępstwa fakturowe.

---

<sup>2</sup> Przeciwdziałanie szarej strefie, wydawca: UN Global Compact Network Poland, Warszawa 2022, s. 22.

W związku z tym, że zjawisko wyłudzenia podatku VAT urosło do poważnego problemu natury ekonomicznej i społecznej, konieczne było wprowadzenie instrumentów, które, jeśli nie wyeliminują, to przynajmniej znacznie ograniczą to zjawisko. W wyniku podejmowania przez grupy przestępcze działań w kierunku wyłudzeń VAT budżet państwa ponosił straty liczone nawet w dziesiątkach miliardów złotych rocznie.

Z propozycją wprowadzenia dalej idącej ochrony prawnokarnej przed wyłudzeniami związanymi z podatkiem VAT, jak wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (uchwalonej 10 lutego 2017 r.), występowali sami przedsiębiorcy, wskazując, że działalność taka nie tylko zaburza w sposób istotny konkurencję i zasady wolnego rynku, ale jest również swoistym zaproszeniem do przeniesienia działalności w całości do „czarnej strefy”. Opinie takie były zgłaszane Ministerstwu Sprawiedliwości m.in. przez firmy związane z handlem paliwami płynnymi, przemysłem tytoniowym czy spirytusowym. Na celowość takich działań wskazywała również działająca w ramach struktur ONZ – Global Compact Network Poland.

W projekcie ustawy nowelizującej Kodeks karny proponowano objęcie czynów zabronionych związanych z wyłudzeniem VAT szczególnymi regulacjami prawa karnego powszechnego, z zachowaniem możliwości kwalifikowania zachowań o mniejszej społecznej szkodliwości czynu (w szczególności jeśli ich skutkiem miałyby być uszczuplenie dochodów budżetowych w niższej wysokości) z przepisu Kodeksu karnego skarbowego. Dalej w projekcie podniesiono, że istnieje oczywiście możliwość zbiegu kwalifikacji prawnych ustawy karnej powszechnej i skarbowej w odniesieniu do tego samego czynu zabronionego. Według legislatorów zbieg ten winien być rozstrzygany w oparciu o dyspozycję art. 8 § 1 k.k.s., zgodnie z którym, jeżeli ten sam czyn będący przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa lub wykroczenia określonego w przepisach karnych innej ustawy, stosuje się każdy z tych przepisów. Wykonaniu podlega tylko najsurowsza z kar, co nie stoi na przeszkodzie wykonaniu środków karnych lub innych środków orzeczonych na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów. Norma wyrażona w art. 8 k.k.s. w całości

odrzuca zasadę, obowiązującą w sferze prawa karnego powszechnego, wedle której dla przyjęcia wielości przestępstw lub wykroczeń konieczna jest wielość czynów<sup>3</sup>. Przy zastosowaniu dyrektywy wyrażonej w art. 8 k.k.s. sprawcy zostaje przypisanych tyle przestępstw, ile da się wyodrębnić kwalifikacji prawnych na podstawie zbiegających się przepisów (por. uzasadnienie wyroku SN z dn. 27 sierpnia 2008 r., IV KK 46/08, LEX nr 447300).

Zagadnienie zbiegu norm prawa karnego powszechnego i skarbowego jest szeroko omówione w literaturze i poddane analizie orzeczniczej, a nowelizacja Kodeksu karnego z 2017 r., na mocy której wprowadzone zostały nowe przestępstwa, tj. tzw. przestępstwa fakturowe, nie wprowadziła do tej dyskusji żadnych nowych elementów konstrukcyjnych.

W tym miejscu należy jednak zadać sobie kolejne pytanie, czy przyjęty model jest najlepszym rozwiązaniem w przypadku kolizji norm z różnych obszarów prawa, czy troska o dobro prawne w postaci fiskalnego interesu państwa daje nam wystarczającą legitymację do tego, by przełamać zasadę *ne bis in idem*.

Dopóki jednak ustawodawca nie zdecyduje się na przyjęcie innego rozwiązania polegającego np. na włączeniu przepisów karno-skarbowych do Kodeksu karnego albo na przejście z przestępstwami fakturowymi do Kodeksu karnego skarbowego, będziemy mieli dylemat z podwójną karalnością za ten sam czyn.

De lege lata kwestia ustalenia tożsamości czynu jest fundamentalna dla przyjęcia, czy zachodzi idealny zbieg w rozumieniu art. 8 § 1 k.k.s. W przypadku dwóch przestępstw, jednego będącego przestępstwem powszechnym i drugiego stanowiącego delikt karno-skarbowy przyjęcie, że stanowią one jeden czyn, musi skutkować konsumpcją kary łagodniejszej przez karę surowszą. A zatem, przy tak daleko idących „konsekwencjach”, jak pochłonięcie jednej kary przez drugą, ustalenie tożsamości czynu musi być niewątpliwe.

Dla konstrukcji idealnego zbiegu czynów z art. 8 k.k.s. istotne jest, aby kwalifikacja (kumulatywna kwalifikacja) przyjęta na podstawie

---

<sup>3</sup> Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, VIII.888, wnioskodawca Rada Ministrów, data ogłoszenia 21.09.2016 r., data uchwalenia 10.02.2017 r.

jednej ustawy miała swoje odbicie w kwalifikacji (kumulatywnej kwalifikacji) przyjętej na podstawie drugiej ustawy. Jeśli sprawca wystąpił o zwrot podatku VAT na podstawie poświadczających nieprawdę faktur, to będzie odpowiadał za przestępstwo z art. 286 § 1 k.k. i art. 271a § k.k w zw. z art. 11 § 2 k.k. w zw. z art. 12 § 1 k.k., a jednocześnie wypełnił swym zachowaniem znamiona przestępstwa karnoskarbowego z art. 76 § 1 k.k.s. i art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 8 § 1 i 3 k.k.s. Z perspektywy praktyki możemy mieć dylemat, czy dla przyjęcia zbiegu czynów na zasadzie art. 8 k.k.s., kwalifikacje czynów muszą stanowić swoje lustrzane odbicie, czy też dodanie do kwalifikacji z Kodeksu karnego skarbowego nierzetelnego prowadzenia ksiąg z art. 61 k.k.s. nie spowoduje, że będziemy mieli wątpliwości co do tożsamości czynu. A być może rozwiązaniem byłoby uznanie nierzetelnego prowadzenia ksiąg za czyn współukarany uprzedni, co sugerował Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 20 czerwca 2012 r., I KZP 3/12.

Za J. Dużym należy powtórzyć, że przy subsumpcji zachowań sprawczych pod określone normy należy uwzględnić szereg okoliczności. Autor odwołuje się do słów W. Woltera, że „w ostatecznym rezultacie stosowanie przepisów prawa nie wyczerpuje się w operacjach czysto logicznych, lecz jest aktem celowych ocen, których wyrazem są normy prawne i dokonywane przy ich pomocy konkretne decyzje organów wymiaru sprawiedliwości”. W szczególności z perspektywy praktyka jako bliskie poczytuje słowa, że przyjęcie takiej, a nie innej kwalifikacji prawnej jest instrumentem dla osiągnięcia celów w procesie karnym, oczywiście w granicach dopuszczalnej wykładni obowiązujących przepisów prawa<sup>4</sup>.

Czy wobec takich dylematów normatywna definicja przestępstwa podatkowego mogłaby ułatwić ustalenie tożsamości czynu na zasadzie art. 8 k.k.s., czy też ewentualna niekompletność takiej definicji mogłaby wręcz zrodzić problemy interpretacyjne przy ustalaniu idealnego zbiegu?

Można by przyjąć, że dyrektywa wyrażona w art. 8 k.k.s., zgodnie z którą sprawcy przypisanych zostałyby tyle przestępstw, ile wyodrębnia

<sup>4</sup> J. Duży, *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępstwa nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, Warszawa 2013, s. 142.

się kwalifikacji prawnych na podstawie zbiegających się przepisów, ma zastosowanie, gdy przestępstwa te stanowią to samo przestępstwo podatkowe rozumiane jako „czyn zabroniony określony w Kodeksie karnym skarbowym lub w Kodeksie karnym, polegający na umyślnym naruszeniu obowiązków podatkowych lub tworzeniu fikcyjnych podstaw opodatkowania, który prowadzi lub może prowadzić do uszczuplenia należności publicznoprawnej Skarbu Państwa lub Unii Europejskiej”.

Przy takiej normatywnej definicji przestępstwa podatkowego dylemat z ujęciem albo z pominięciem np. nierzetelnego prowadzenia ksiąg przy przestępstwie oszustwa podatkowego kwalifikowanego na zasadzie Kodeksu karnego skarbowego byłby indyferentny, albowiem obydwie przestępstwa stanowiłyby desygnat przestępstwa podatkowego.

Wprowadzenie do Kodeksu karnego przestępstw fakturowych spowodowało, że pojęcie przestępstwa podatkowego przestało być zarezerwowane wyłącznie dla czynów penalizowanych przez Kodeks karny skarbowy. W publikacjach wydanych przed nowelizacją Kodeksu karnego z 1 marca 2017 r. autorzy, pisząc o przestępstwach podatkowych opisywali głównie delikty z Kodeksu karnego skarbowego, a w szczególności uchylanie się od opodatkowania penalizowane przez art. 54 k.k.s. oraz oszustwo podatkowe z art. 56 k.k.s. Wprowadzenie przez ustawodawcę na grunt Kodeksu karnego przestępstw fakturowych wymusiło rozszerzenie pojęcia przestępstwa podatkowego o czyny spoza Kodeksu karnego skarbowego. Po blisko dziesięciu latach od wspomnianej nowelizacji pojęcie przestępstwa podatkowego nie do czekało się definicji ustawowej w odróżnieniu od definicji przestępstwa skarbowego zawartej w art. 53 § 2 k.k.s. Słusznie zauważa O. Włodkowski, że reguła wyrażona w art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s. nie pozostawia normodawcy wyboru przy lokalizacji czynów zabronionych jako przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, nakazując ich określenie wyłącznie w Kodeksie karnym skarbowym. Każde zachowanie opisane poza tą ustawą należy uznać za przestępstwo powszechne lub wykroczenie, a nie za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> O. Włodkowski, *Reguła wyłączności polskiego ustawodawstwa karnego skarbowego w zakresie typizacji czynu zabronionego jako „przestępstwa skarbowego” lub „wykroczenia skarbowego”*, RPEiS 2013/2, s. 123-138.

Pojęcie przestępstwa skarbowego nie jest zatem tożsame z pojęciem przestępstwa podatkowego, które jest szersze i obejmuje także czyny penalizowane poza Kodeksem karnym skarbowym.

## **Nowe quasioperacyjne instrumenty prawne – nabycie sprawdzające i zakup kontrolny**

### **1. Wstęp**

Krajowa Administracja Skarbowa (dalej KAS) od lat ma bardzo szeroki katalog uprawnień do prowadzenia czynności operacyjno-rozpoznawczych. Znajdują się one w rozdziale 5 Ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>1</sup> (dalej UoKAS) zatytułowanym *Szczególne uprawnienia organów Krajowej Administracji Skarbowej oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej*. Są to m.in. kontrola operacyjna, zakup kontrolowany, przyjęcie lub wręczenie korzyści majątkowej, przesyłka niejawnie nadzorowana, czy też współpraca z poufnymi osobowymi źródłami informacji. Jednak ustawodawca postanowił dodać do tego katalogu kolejny quasioperacyjny instrument, jakim jest nabycie sprawdzające. Znalazł się on jednak w rozdziale 1b UoKAS. Najprawdopodobniej chciano w ten sposób uniknąć skojarzeń z czynnościami operacyjnymi, by nie narazić się na zarzut ciągłego rozszerzania takich uprawnień.

Bardziej zaskakujące jest nadanie Inspekcji Handlowej (dalej IH) uprawnień do stosowania czynności operacyjnej w postaci zakupu kontrolnego. Ustawodawca planował początkowo wprowadzenie go do porządku prawnego poprzez nowelizację ustawy o ogólnym bezpieczeństwie produktów<sup>2</sup>, ale ostatecznie znalazł się on w ustawie o nadzorze nad ogólnym bezpieczeństwem produktów<sup>3</sup>. Instrument ten

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej Dz. U. 2016 poz. 1947 z późn. zm.

<sup>2</sup> Projekt ustawy o ogólnym bezpieczeństwie produktów z dnia 29 lipca 2024 r.; <https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-ogolnym-bezpieczenstwie-produktow> [dostęp: 10.02.2025].

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 7 listopada 2025 r. o nadzorze nad ogólnym bezpieczeństwem produktów, Dz. U. 2025 poz. 1826

z wielu powodów budzi o wiele więcej wątpliwości, niż nabycie sprawdzające. Należy się więc poważnie zastanowić, czy IH powinna posiadać uprawnienie do takich działań. Za zajęciem się tymi quasioperacyjnymi instrumentami prawnymi przemawia też to, że nie doczekały się one, jak dotąd krytycznej analizy, na którą w pełni zasługują.

## 2. Nabycie sprawdzające

KAS może prowadzić nabycia sprawdzające od 1 stycznia 2022 r., dzięki ustawie z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw<sup>4</sup>. Zgodnie z art. 94k UoKAS polega ono na nabyciu towaru lub usług w celu sprawdzenia wywiązywania się przez sprawdzanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, w zakresie – ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej oraz wydawania nabywcy paragonu fiskalnego.

W uzasadnieniu projektu ustawy wskazano, że niewystawianie albo niewydawanie paragonów fiskalnych świadczy o naruszeniu obowiązków podatkowych i prowadzi do zaburzeń konkurencji na rynku i konieczne jest zapobieganie takim naruszeniom. Trzeba więc wprowadzić nabycie sprawdzające jako element konsekwentnie prowadzonej polityki, mającej na celu uszczelnienie systemu podatkowego. Przemawia za tym też potrzeba ochrony konstytucyjnych zasad sprawiedliwości podatkowej realizowanej przez powszechność i równość opodatkowania, jak również ochrona równowagi budżetowej i stabilności finansów publicznych<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> Dz. U. 2021 poz. 2105 z późn. zm.

<sup>5</sup> Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw. Druk nr 1532, s. 3.

### **3. Nowe rozwiązanie prawne?**

Zdaniem projektodawców nabycie sprawdzające nie jest rozwiązaniem nowym. Wzorowane jest bowiem na tym od lat funkcjonującym w ustawie o Inspekcji Handlowej<sup>6</sup> (dalej UoIH). Takie twierdzenie jest jednak wprowadzaniem w błąd, gdyż regulacje zawarte w tej ustawie w art. 16 ust. 1 pkt 11 oraz art. 16 ust. 4<sup>7</sup> są bardzo okrojone w porównaniu do instrumentu prawnego, jakim mogą posługiwać się organy administracji skarbowej<sup>8</sup>.

Pracownicy KAS mogli już wcześniej podejmować interwencje, gdy byli świadkami określonych nieprawidłowości, albo gdy dokonywali prywatnego zakupu i dysponowali upoważnieniem do nakładania grzywien. Ich czynności nabierały charakteru prawnego, ale dopiero od momentu identyfikacji czynu zabronionego. Takie działania miały więc dość nietypowy charakter, gdy pracownik organu skarbowego dokonujący prywatnego zakupu stawał się równocześnie świadkiem<sup>9</sup>. Sytuacje te musiały więc zawsze budzić wątpliwości co do ich zgodności z prawem. Liczne nieprawidłowości związane z niektórymi pozaprawnymi działaniami KAS oraz IH, które jakoby wyprzedzały obecne rozwiązania prawne – są powszechnie znane<sup>10</sup>, choć dla projektodawców tego rozwiązania, jak czytamy w uzasadnieniu ustawy, stały się inspiracją do zmian.

---

<sup>6</sup> Uzasadnienie Rządowego projektu..., s. 4.

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. o Inspekcji Handlowej, Dz. U. 2001 Nr 4 poz. 25 z późn. zm.

<sup>8</sup> D. Strzelec, *O multiplikowaniu procedur kontrolnych – czyli czy nabycie sprawdzające jest potrzebne?*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 8, s. 12.

<sup>9</sup> P. Stolarski, *Nabycie sprawdzające jako nowy instrument weryfikacji przestrzeni rzeczywistej w praktyce organów KAS*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 8, s. 46-47.

<sup>10</sup> Zob. m.in. *Jest decyzja sądu wobec urzędniczki od prowokacji z „niefiskalną” żarówką*; <https://tvn24.pl/polska/prowokacja-urzedniczki-skarbowki-z-zarowka-wniosek-o-ukaranie-przez-sad-ra903327-ls2286005> [dostęp: 9.12.2025].

#### 4. Cel nabycia sprawdzającego

Z danych Szefa KAS wynika, że w 2022 r., czyli w pierwszym roku korzystania z możliwości, jakie dawały nowe przepisy, organy podatkowe przeprowadziły 56.246 nabyć sprawdzających. Z tego aż w 24% przypadków potwierdziły uchylanie się od opodatkowania sprzedaży. Nieprawidłowości dotyczyły wielu różnych branż np. usług przewozowych, gastronomii, beauty, motoryzacyjnej, handlowej. Przez cały rok 2022 wystawiono 13.397 mandatów na kwotę prawie 18 mln zł. W roku 2023 liczba zrealizowanych nabyć sprawdzających wyniosła 58.331, z tego wynikowych było 13.863, wystawiono też 13.022 mandatów, przy czym łączna kwota nałożonych grzywien w tej postaci wyniosła 19,2 mln zł. Warto też dodać, że łączna kwota funduszu, która została wydatkowana bezzwrotnie wyniosła 625 tys. zł<sup>11</sup>. W 2024 r. organy KAS przeprowadziły 59.669 nabyć sprawdzających, z tego wynikowych było 13.913, nałożono 13.785 mandatów na łączną kwotę 20,4 mln zł<sup>12</sup>. Jak pokazują te dane, mamy do czynienia z bardzo podobną liczbą kontroli w kolejnych latach. Zasadnie można więc przyjąć, że są to kontrole planowe i raczej nie wynikają z doraźnych potrzeb danych jednostek KAS. Jak podkreśla kierownictwo KAS: „akcja kontroli wydawania paragonów ma przede wszystkim cel prewencyjny. W ślad za nią zwiększają się wpływy z tytułu innych podatków należnych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą i sprzedażą towarów i usług. Ta akcja dyscyplinuje przedsiębiorców i zachęca do przestrzegania obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego w zakresie ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej i wydawania paragonu fiskalnego”<sup>13</sup>. Jednocześnie warto zauważyć, że pomysłowość kontrolerów realizujących nabycia sprawdzające po-

---

<sup>11</sup> Szef Krajowej Administracji Skarbowej, *Sprawozdanie z działalności Krajowej Administracji Skarbowej w 2023 r.*, Warszawa, marzec 2024 r., s. 18.

<sup>12</sup> Odpowiedź Ministra Finansów z dnia 13 marca 2025 r., na interpelację poselską nr 8255, s. 3.

<sup>13</sup> K. Kośliński, *Kierownictwo KAS: Nie ma potrzeby, by kontroli podatkowych było więcej*, <https://www.prawo.pl/podatki/kontrole-podatkow-i-paragony-wywiad-m-f-kas,520166.html> [dostęp: 30.09.2025].

trafi być bardzo duża, gdyż znany jest nawet przypadek, gdy w ramach tej procedury zdecydowali się na strzyżenie służbowego psa<sup>14</sup>.

Czynności związane z realizacją nabycia sprawdzającego są poprzedzane wcześniejszą analizą ryzyka wystąpienia nieprawidłowości i identyfikacją przypadków sprzedaży bez kasy lub niewydawania paragonów. Zdaniem kierownictwa KAS to wyniki takich analiz decydują o tym, jakie czynności i na jaką skalę są przez nich podejmowane, wskazują też na branże szczególnie narażone na nieprawidłowości<sup>15</sup>. Nie wiadomo jednak dokładnie, na czym polega ta identyfikacja. Czy jest to własne rozpoznanie pracowników KAS, czy też w inny sposób operacyjnie pozyskują te informacje?

## **5. Nowe czyny w Kodeksie karnym skarbowym**

Bezpośrednią konsekwencją wprowadzenia do UoKAS instytucji nabycia sprawdzającego była konieczność rozszerzenia art. 83 § 1 Kodeksu karnego skarbowego<sup>16</sup> (dalej KKS) o możliwość pociągnięcia do odpowiedzialności na zasadach w nim wcześniej zawartych – osób udaremniających lub utrudniających dokonanie nabycia sprawdzającego. Dodatkowo pojawił się też nowy rodzaj czynu w art. 83 KKS, polegający na odmowie przyjęcia od osoby uprawnionej zwracanego towaru nabytego w toku nabycia sprawdzającego, przyjęcia paragonu fiskalnego dokumentującego sprzedaż zwracanego towaru lub usługi niewykonanej w toku nabycia sprawdzającego, lub zwrotu zapłaty otrzymanej za zwracany towar nabyty w toku nabycia sprawdzającego lub usług niewykonaną w toku nabycia sprawdzającego.

<sup>14</sup> M. Szulc, *Zakupy kontrolowane także u psich fryzjerów, lekarzy, prawników*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8664987,zakupy-kontrolowane-psi-fryzjer-lekarz-prawnik-mf.html> [dostęp: 30.09.2025].

<sup>15</sup> M. Siudaj, *KAS przeprowadziła tzw. nabycia sprawdzające. Najwięcej nieprawidłowości w trzech branżach*, <https://www.pap.pl/aktualnosci/szef-kas-nieprawidlowosci-w-36-proc-sprzedazy-skontrolowanej-w-ramach-tzw-nabycia> [dostęp: 30.09.2025].

<sup>16</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, Dz. U. 1999 Nr 83 poz. 930 z późn. zm.

Konsekwencje czynów ujawnionych w trakcie nabycia sprawdzającego lub z nim związanych mogą być poważne, gdyż brak wydania paragonu zgodnie z art. 62 § 1 i 4 k.k.s. podlega karze grzywny do 180 stawek dziennych, a utrudnianie nabycia sprawdzającego jest zagrożone karą grzywny do 720 stawek dziennych.

## 6. Praktyka stosowania

Coraz częściej pojawiają się krytyczne głosy dotyczące praktyki stosowania nabycia sprawdzającego. Jak słusznie wskazuje A. Drywa, kontrolujący udający potencjalnych klientów mogą podejmować próby nawiązywania przyjaznych relacji z osobami, które ich obsługują. Sprawdzający w zależności od swoich umiejętności mogą uzyskać wiele informacji, do uzyskania których nie byli uprawnieni, a zdobytą wiedzę mogą wykorzystać do „nieformalnego” przesłuchania świadków lub uzyskania zeznań podatników<sup>17</sup>. W zależności od swoich umiejętności interpersonalnych mogą też podżegać sprawdzanych do niewydawania paragonów. Wydaje się więc, że przedstawiane publicznie modelowe założenia tego instrumentu mogą w dużym stopniu odbiegać od praktyki jego stosowania. Pojawia się w związku z tym szereg pytań, na które warto poszukać odpowiedzi:

- Czy stworzono model postępowania i zasady, którymi powinni się kierować urzędnicy realizujący te czynności?
- Czy wskazano jakie zachowania urzędników KAS są dopuszczalne a które nie?
- Czy określono jakie konsekwencje mogą spotkać urzędników w przypadku nadużycia przez nich uprawnień?
- Czy dając kolejne uprawnienia KAS rozważono wszystkie zagrożenia z tym związane?
- Czy ustawodawca wziął pod uwagę opinię środowiska naukowego? Odpowiedź na każde z tych pytań brzmi niestety „nie”.

---

<sup>17</sup> Zob. szerzej A. Drywa, *Ochrona prywatności jako prawo podatnika*, WKP 2025 LEX także wyrok WSA w Gliwicach z 31.01.2024 r., III SA/GI 870/23, LEX nr 3697095.

## **7. Czynność operacyjna?**

Instytucja nabycia sprawdzającego ma liczne punkty styczne z niektórymi formami pracy operacyjnej. Dotyczy to m.in. określonej w art. 94u UoKAS dopuszczalności dodatkowego dokumentowania tych czynności poprzez filmowanie, fotografowanie oraz dokonywanie nagrań dźwiękowych. Odesłanie do art. 64 ust. 1 pkt 10 UoKAS nie rozwiewa wszystkich wątpliwości dotyczących miejsca realizacji tych czynności oraz sposobu ich przeprowadzenia.

W art. 94x UoKAS uregulowano z kolei fundusz nabycia sprawdzającego, który ma kluczowe znaczenie dla funkcjonowania tego mechanizmu prawnego, gdyż zapewnia jego finansowanie ze środków publicznych. Nasuwa to jednak skojarzenia z funduszem operacyjnym<sup>18</sup>, z którego uprawnione służby pokrywają niektóre wydatki związane z prowadzeniem czynności operacyjno-rozpoznawczych.

## **8. Zakup kontrolny**

Narzędziem budzącym o wiele więcej wątpliwości niż nabycie sprawdzające jest instytucja zakupu kontrolnego, której nazwy nie należy mylić z zakupem kontrolowanym<sup>19</sup>. Znalazł się on początkowo w projekcie nowelizacji ustawy o ogólnym bezpieczeństwie produktów z dnia 12 grudnia 2003 r. w jej Oddziale 3 – Kontrola produktów oferowanych do sprzedaży na odległość. Wstrzymano jednak prace nad nią i przygotowano nowy projekt ustawy o nadzorze nad ogólnym bezpieczeństwem produktów. Zdaniem projektodawców proponowane rozwiązanie wzoruje się na przepisach regulujących zakup kontrolny w ustawie o jakości handlowej

<sup>18</sup> Zob. P. Herbowski, *The Problem of Proper Supervision of Superiors over Remunerating Personal Sources of Information*, "Security Dimensions International & National Studies" 2014, no. 12, s. 69-75.

<sup>19</sup> Zob. m.in. W. Koziół, *Niejawne nabycie, zbycie lub przejęcie przedmiotów pochodzących z przestępstwa*, [w:] P. Herbowski, D. Słapczyńska, D. Jagiełło (red.), *Pozyskanie informacji w walce z terroryzmem*, Warszawa 2017, s. 20-28; R. Lizak, *Zakup kontrolowany w sprawach o czyn z art. 299 § 1 K.K.*, „Ius Novum” 2013, nr 4, s. 48-59.

artykułów rolno-spożywczych<sup>20</sup>. Jednakże w porównaniu do przywołanej ustawy przewiduje się możliwość prowadzenia kontroli produktów oferowanych do sprzedaży na odległość całkowicie w formie zdalnej, a nie jedynie w zakresie czynności dokonania zakupu kontrolnego<sup>21</sup>.

W uzasadnieniu projektu nowelizacji ustawy o ogólnym bezpieczeństwie produktów, które jest tożsame z uzasadnieniem projektu ustawy o nadzorze nad ogólnym bezpieczeństwem produktów, wskazano, że jej celem jest dostosowanie systemu nadzoru nad ogólnym bezpieczeństwem produktów w Polsce do jednolitych ram prawnych ustanowionych rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2023/988 z dnia 10 maja 2023 r. w *sprawie ogólnego bezpieczeństwa produktów, zmieniającym rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1025/2012 i dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/1828 oraz uchylającym dyrektywę 2001/95/WE Parlamentu Europejskiego i Rady i dyrektywę Rady 87/357/EWG*. Wobec tego w prawie krajowym należy przewidzieć regulacje służące realizacji przepisów tego rozporządzenia o charakterze ustrojowym i proceduralnym, które dotyczą m.in. zasad prowadzenia kontroli bezpieczeństwa produktów, w tym kontroli sprzedaży na odległość wraz z wykorzystaniem zakupu bez ujawniania tożsamości organu<sup>22</sup>.

Celem obu tych projektów ustaw było: „zapewnienie wysokiego poziomu ochrony konsumentów, co jest jedną z podstawowych zasad ram prawnych zapisanych w Karcie praw podstawowych Unii Europejskiej. Produkty niebezpieczne mogą nieść bardzo negatywne konsekwencje dla ich użytkowników, włącznie z zagrożeniem zdrowia i życia. Przy tym szczególnie podatne na zagrożenia są dzieci, osoby starsze lub osoby z niepełnosprawnościami. Realizując prawo konsumentów do bezpiecznych produktów, projektowana ustawa usprawnia działanie organów nadzoru rynku wobec produktów niebezpiecznych znajdujących się na rynku unijnym lub napływających spoza UE, bez względu na sposób ich udostępnienia (stacjonarnie lub online)”<sup>23</sup>.

---

<sup>20</sup> Ustawa z dnia 21 grudnia 2000 r. o jakości handlowej artykułów rolno-spożywczych, Dz. U. 2001 nr 5 poz. 44 z późn. zm.

<sup>21</sup> Uzasadnienie Rządowego projektu..., s. 26

<sup>22</sup> Ibidem, s. 1-2.

<sup>23</sup> Ibidem, s. 3.

## **9. Inspekcja handlowa**

Wszystkie te górnolotne stwierdzenia byłyby raczej śmieszne, gdyby nie to, że wiąże się z tym nadanie kolejnej instytucji państwowej, tym razem IH, uprawnień do stosowania czynności operacyjno-rozpoznawczych. W wielu publicznie składanych deklaracjach, m.in. w uzasadnieniu projektu Kodeksu pracy operacyjnej wskazuje się, że należy ograniczać liczbę uprawnionych do takich działań służb<sup>24</sup>. Stoję na stanowisku, że IH nie powinno się nadawać uprawnienia do takich czynności, nawet jeśli z art. 1 ust. 1 Ustawy o Inspekcji Handlowej (dalej UoIH) wynika, że jest ona wyspecjalizowanym organem kontroli powołanym do ochrony interesów i praw konsumentów oraz interesów gospodarczych państwa<sup>25</sup>.

Przepisy ustawy o nadzorze nad ogólnym bezpieczeństwem produktów budzą niepokój, gdyż w jej art. 34 ust. 1 wskazano, że zakup kontrolny jest dokonywany przez zamówienie składane przez inspektora IH na adres uniemożliwiający ustalenie organu dokonującego zakupu. Natomiast w celu zapewnienia anonimowości inspektor IH jest uprawniony do posługiwania się innym niż rzeczywiste imieniem i nazwiskiem oraz adresem zamieszkania, a także innym niż służbowy adresem mailowym, którego login nie ujawnia jego tożsamości. Ponadto wojewódzki inspektor IH prowadzi bazę imion i nazwisk, adresów zamieszkania oraz adresów mailowych, spośród których losowo będzie wybierane imię i nazwisko, adres zamieszkania oraz adres mailowy.

## **10. Zastrzeżenia wobec zakupu kontrolnego**

W toku konsultacji projektu nowelizacji ustawy o ogólnym bezpieczeństwie produktów Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych

---

<sup>24</sup> Zob. projekt Kodeksu pracy operacyjnej z dnia 17.04.2023 r. <https://civitas.edu.pl/wp-content/uploads/2023/05/kodeks-pracy-operacyjnej-projekt-17042023.pdf> [dostęp: 7.07.2024].

<sup>25</sup> Ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. o Inspekcji Handlowej, Dz. U. 2001 nr 4 poz. 25 z późn. zm.

wyraził swoje wątpliwości dotyczące wpływu proponowanego rozwiązania na prywatność osób, których dane przypadkowo pokryłyby się z danymi znajdującymi się w bazie imion i nazwisk, pytając, czy istnieją mechanizmy, które zabezpieczałyby przed tego typu zdarzeniami. Uznał też, że wyjaśnienie tych kwestii jest konieczne z punktu widzenia zasady zgodności z prawem, rzetelności i przejrzystości oraz zasady integralności i poufności<sup>26</sup>.

Te zastrzeżenia spotkały się z wymijającą odpowiedzią ze strony Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, który stwierdził, że: „Imię i nazwisko nigdy nie pokryje się z adresem zamieszkania oraz adresem mailowym prywatnej osoby, ponieważ adres zamieszkania nie będzie rzeczywisty, a adres email stworzony na potrzeby zakupu kontrolnego nie pokryje się z adresem mailowym używanym przez prywatną osobę. Wprawdzie samo imię i nazwisko może się pokryć z danymi istniejącej osoby, ale imię i nazwisko nie identyfikuje konkretnie i jednoznacznie danej osoby ze względu na powszechność występowania tego samego imienia i nazwiska”<sup>27</sup>.

W uzasadnieniu obu projektów ustaw brak jednak jakichkolwiek precyzyjnych informacji dotyczących bazy danych, z której IH będzie pozyskiwała imiona, nazwiska, adresy zamieszkania oraz adresy mailowe, co musi budzić spory niepokój.

Pojawia się też pytanie: czy próba wprowadzenia takiego rozwiązania została poprzedzona poważną dyskusją, w której wzięły udział osoby merytorycznie do niej przygotowane? Niestety nie, gdyż brak nawet uwag ze strony Rzecznika Praw Obywatelskich.

---

<sup>26</sup> Uwagi Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych z dnia 12.08.2024 r., s. 4, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12387803/13073008/13073011/dokument695309.pdf> [dostęp: 30.09.2025].

<sup>27</sup> Zestawienie uwag zgłoszonych w trakcie opiniowania do projektu ustawy o nadzorze nad ogólnym bezpieczeństwem produktów (UC53), s. 5; <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12387803/13073008/13073011/dokument695335.pdf> [dostęp: 30.09.2025].

## **11. Zakup kontrolny a kontrolowany**

W przypadku zakupu kontrolnego istnieje oczywiste skojarzenie z zakupem kontrolowanym, który jest formą pracy operacyjnej zastrzeżoną dla służb policyjnych i specjalnych. Policyjny zakup kontrolowany to zgodnie z art. 19a Ustawy o Policji<sup>28</sup> czynności operacyjno-rozpoznawcze zmierzające do sprawdzenia uzyskanych wcześniej wiarygodnych informacji o przestępstwie oraz ustalenia sprawców i uzyskania dowodów przestępstwa, mogą polegać na dokonaniu w sposób niejawnym nabycia, zbycia lub przejęcia przedmiotów pochodzących z przestępstwa, ulegających przepadkowi, albo których wytwarzanie, posiadanie, przewożenie lub którymi obrót są zabronione, a także przyjęciu lub wręczeniu korzyści majątkowej. Takie czynności zarządza Komendant Główny Policji, Komendant Centralnego Biura Śledczego Policji, Komendant Biura Spraw Wewnętrznych Policji, Komendant Centralnego Biura Zwalczania Cyberprzestępczości albo komendant wojewódzkiej Policji, po uzyskaniu pisemnej zgody właściwego prokuratora. Z kolei decyzję o przeprowadzeniu zakupu kontrolnego podejmuje inspektor takiej inspekcji za zgodą wojewódzkiego inspektora IH.

W obecnym stanie prawnym w art. 105ia Ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów<sup>29</sup> można znaleźć uprawnienie nadane Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów do podjęcia czynności zmierzających do zakupu towaru w celu uzyskania informacji mogących stanowić dowód w sprawie praktyk naruszających zbiorowe interesy konsumentów. Skorzystanie z instytucji „tajemniczego klienta” wymaga jednak zgody sądu ochrony konkurencji i konsumentów, który wydaje w tej sprawie postanowienie. Nie ulega więc wątpliwości, że dotychczasowe uprawnienia nie szły tak daleko, jak wchodząca właśnie do polskiego porządku prawnego instytucja zakupu kontrolnego. Wskazuje się, że może to obniżyć poziom gwarancji praw przedsiębiorców. Pojawiają się też pytania o to, jak daleko można rozszerzać ten model działania przypominający czynności operacyjne organów ścigania

---

<sup>28</sup> Ustawa o Policji z dnia 6 kwietnia 1990 r. Dz. U. 1990 Nr 30 poz. 179 z późn. zm.

<sup>29</sup> Ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów, Dz. U. 2007 Nr 50 poz. 331 z późn. zm.

na kolejne obszary działalności gospodarczej<sup>30</sup>. Zakres uprawnień organów państwowych do pozyskiwania szczegółowych i zbędnych informacji dotyczących większości tajemnic handlowych danej firmy nasuwa skojarzenia z chęcią inwigilacji przedsiębiorców, tylko tylnymi drzwiami i pod pozorem dbałości o dobro konsumentów.

## 12. Podobieństwa?

W ustawie o nadzorze nad ogólnym bezpieczeństwem produktów brak jakichkolwiek odwołań do podejmowanych czynności operacyjno-rozpoznawczych, choć zawarte w niej przepisy spełniają istotne cechy tych czynności, które trafnie ujął A. Taracha, uznając, że:

- są to czynności organów państwowych;
- wykonywane tajnie lub poufnie;
- w oparciu o podstawę ustawową;
- spełniające funkcję informacyjną, wykrywczą, profilaktyczną i dowodową<sup>31</sup>.

W przypadku zakupu kontrolnego mamy faktycznie do czynienia z instytucją zbliżoną do zakupu kontrolowanego, gdyż pozyskanie produktu odbywa się w sposób niejawny, dane kupującego nie odpowiadają jego faktycznej tożsamości, a efekty działań w postaci obrazu i dźwięku są rejestrowane w sposób umożliwiający identyfikację danych kontrolowanego i nabywanego produktu. Uzyskane efekty mogą być podstawą do żądania przez wojewódzkiego inspektora IH kolejnych bardzo szczegółowych informacji na podstawie art. 23 ustawy o nadzorze nad ogólnym bezpieczeństwem produktów, a następnie możliwe jest podjęcie dalszych działań, w tym nałożenie określonych w rozdziale 3 tej ustawy administracyjnych kar pieniężnych w wysokości nawet do 1 000 000 zł.

---

<sup>30</sup> T. Ciechoński, *Kolejne instytucje dostaną prawo do zakupu kontrolowanego*, <https://www.prawo.pl/biznes/nabycie-sprawdzajace-kolejne-urzed-y-wysla-tajemniczego-klienta,533580.html> [dostęp: 29.09.2025].

<sup>31</sup> A. Taracha, *Czynności operacyjno-rozpoznawcze. Aspekty kryminalistyczne i prawnodowodowe*, Lublin 2006, s. 25.

### 13. Podsumowanie

Nabycie sprawdzające i zakup kontrolny budzą wątpliwości dotyczące tego, jak są lub mogą być stosowane. Niepokój budzi także ich ewolucja, gdyż nabycie sprawdzające ma być jakoby urealnieniem „kreatywnych” działań podejmowanych już wcześniej przez KAS. Tak naprawdę jest to próba legalizowania działań, które były realizowane bez żadnej podstawy prawnej, czyli wyczerpywały znamiona przestępstwa przekroczenia uprawnień stypizowanego w art. 231 Kodeksu karnego<sup>32</sup>. Z kolei wprowadzany właśnie zakup kontrolny ma być wzorowany na nabyciu sprawdzającym. Nie tylko sama nazwa, ale również przepisy ustawy nasuwają jednoznaczne skojarzenia, że źródłem inspiracji był raczej zakup kontrolowany, który jest formą pracy operacyjnej obwarowaną licznymi warunkami związanymi z jego stosowaniem. Zasadne wydaje się twierdzenie, że analizowane instytucje mają w istocie charakter quasioperacyjny, choć ich pomysłodawcy się od tego odzegnują, chcąc uniknąć pytań dotyczących przygotowania urzędników do takich działań. Jeśli więc przyjąć, że nabycie jest przejawem pragmatyzmu projektodawców<sup>33</sup>, to zakup kontrolny może być raczej oznaką niewiedzy ustawodawcy, niemającego świadomości, jakie narzędzie daje do ręki urzędnikom.

---

<sup>32</sup> Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny, Dz. U. 1997 Nr 88 poz. 553 z późn. zm.

<sup>33</sup> Zob. szerzej P. Herbowski, *O konieczności pragmatycznego podejścia do zwalczania przestępstw skarbowych*, [w:] D. Korczyński, P. Józwiak, P. Herbowski (red.), *Węzłowe problemy prawa karnego skarbowego*, Warszawa 2017, s. 119-129.



## **Zasada ochrony źródła podatku w postępowaniu o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe**

Rozważania przedstawione w tym rozdziale<sup>1</sup> stanowią kontynuację przemyśleń zaprezentowanych przeze mnie podczas konferencji *Węzłowe zagadnienia prawa karnego skarbowego*, która odbyła się 19 listopada 2015 r. na Wydziale Zamiejscowym SWPS w Poznaniu, a następnie rozwiniętych w rozdziale *Funkcja fiskalna prawa karnego skarbowego*<sup>2</sup> opublikowanym w pokonferencyjnej monografii. Z tego względu istotna część rozważań zawartych w niniejszym rozdziale wprost nawiązuje do tego tekstu, stanowiąc jego kontynuację. W 2015 r., jeszcze przed dodaniem do Kodeksu karnego tzw. przestępstw fakturowych, zwracałem uwagę, że konieczne jest przynajmniej teoretyczne odróżnienie deliktów skarbowych (przestępstw skarbowych) od przestępstw ekonomicznych z wykorzystaniem mechanizmów podatkowych. Jednocześnie zwracałem uwagę, że uzasadnione jest posługiwanie się terminem „przestępstw podatkowych” jako pojęciem szerszym od pojęcia „przestępstw skarbowych” służącego określeniu czynów stypizowanych wyłącznie w k.k.s.<sup>3</sup> W konsekwencji uzasadnione jest zwrócenie uwagi również

<sup>1</sup> Składam serdeczne podziękowania Panu SSR Krzysztofowi Katafiasowi za inspirujące rozmowy, przedstawienie własnego punktu widzenia oraz cenne uwagi, które przyczyniły się do sformułowania wniosków zaprezentowanych w niniejszym artykule. W szczególności dziękuje za krytyczne komentarze, ukazanie różnych perspektyw badawczych oraz za wnikliwą, wstępną recenzję pracy przed jej złożeniem do druku.

<sup>2</sup> D. Korczyński, *Funkcja fiskalna prawa karnego skarbowego*, [w:] D. Korczyński, P. Józwiak, P. Herbowski (red.) *Węzłowe zagadnienia prawa karnego skarbowego*, Warszawa 2017, s. 99-118.

<sup>3</sup> Ibidem, s. 99.

na pojęcia: przestępczości podatkowej oraz prawa karnego podatkowego, jako szerszych kategorii dotyczących zarówno prawa karnego skarbowego (stanowiącego autonomiczną i kompleksową regulację k.k.s. dotyczącą przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych), jak i prawa karnego powszechnego, w zakresie, w jakim obejmuje ono czyny faktycznie godzące w należności publicznoprawne – podatki. Konsekwencją tego w nauce powinno być odejście od utrwalonego nazewnictwa przedmiotu (najczęściej funkcjonującego jako fakultet) określanego mianem prawa karnego skarbowego („k.k.s.”) i zastąpienie go terminem „prawo karne podatkowe”. Wynika to z tego, że obecnie, w szczególności po dodaniu do k.k. tzw. przestępstw fakturowych, trudno jest pisać lub nauczać o czynach godzących w należności publicznoprawne, nie odnosząc się do Kodeksu karnego. W szczególności, w zakresie, w jakim opisane tam typy czynów zabronionych, choć kwalifikujące się ze względu na rodzajowy przedmiot ochrony jako **„przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów”** w istocie odnoszą się do kwestii podatkowych i czynią wpływy podatkowe ich rzeczywistym, choć formalnie „drugoplanowym” przedmiotem ochrony. Nie sposób również zrozumieć mającego niezwykle istotne znaczenie zarówno teoretyczne, jak i praktyczne, zagadnienia idealnego zbiegu przestępstw skarbowych i przestępstw powszechnych nie odnosząc się do przestępstw powszechnych uregulowanych w k.k., godzących czy to bezpośrednio, czy też pośrednio w należności publicznoprawne. Jednocześnie nie ma tu większego znaczenia to, czy – tak jak dotychczas – przestępstwa skarbowe pozostaną uregulowane w k.k.s., a przestępstwa powszechne godzące w obowiązki podatkowe – w k.k. (przy jednoczesnym nierozstrzygnięciu niektórych problemów, w szczególności związanych z idealnym zbiegiem przepisów, co stanowiło przedmiot referatów prezentowanych podczas konferencji); czy też Kodeks karny skarbowy zostanie zlikwidowany, a delikty skarbowe przeniesione do Kodeksu karnego jako szczególna kategoria czynów (np. podobnie jak część wojskowa k.k.), poddana jednak ogólnym zasadom odpowiedzialności karnej; czy też wszystkie przestępstwa podatkowe zostałyby uregulowane wyłącznie w Kodeksie karnym skarbowym jako akcie autonomicznym w tym zakresie.

Z pewnością jednak konieczne pozostaje uświadomienie sobie, że przestępstwa podatkowe nie stanowią jednolitej kategorii czynów, bowiem istnieje zasadnicza różnica pomiędzy deliktami skarbowymi wtórnymi wobec rzeczywistych zdarzeń gospodarczych a przestępstwami ekonomicznymi polegającymi wyłącznie na wykorzystaniu mechanizmów podatkowych w celu jedynie wyłudzenia podatków<sup>4</sup>. Jednocześnie granica pomiędzy nimi nie przebiega na linii k.k.s. i k.k., lecz opiera się na większej liczbie kryteriów, które w niektórych przypadkach powinny być analizowane w odniesieniu do konkretnej sprawy. Generalnie jednak można wskazać, że:

- a) pierwsze – przestępstwa skarbowe (w dalszej części tekstu określane jako delikty skarbowe) – polegają na uchylaniu się od opodatkowania, rozumianym jako minimalizowanie lub eliminowanie obciążeń podatkowych poprzez naruszanie prawa podatkowego<sup>5</sup> lub formalne naruszenia przepisów prawa podatkowego, nieprowadzące jednak do uszczupień podatkowych;
- b) drugie – przestępstwa ekonomiczne z wykorzystaniem mechanizmów podatkowych – polegają na niezgodnym z prawem, instrumentalnym wykorzystaniu konstrukcji podatkowych w celu osiągnięcia nienależnych korzyści majątkowych w postaci podatków, finalnie poprzez ich wyłudzenie<sup>6</sup>.

Jak już zwracałem na to uwagę<sup>7</sup>, różnica pomiędzy tymi dwiema kategoriami czynów nie zawsze jest ewidentna. Zasadniczo jednak polega ona na tym, że w przypadku uchylania się od opodatkowania „korzyść podatkowa” nie stanowi celu samego w sobie, a naruszenie obowiązków podatkowych ma charakter wtórny względem zdarzeń gospodarczych, z którymi jest związane. W takich sytuacjach mamy do czynienia z podatnikiem, rzeczywistymi zdarzeniami gospodarczymi oraz ich ekonomicznym uzasadnieniem, natomiast naruszenie obowiązków podatkowych polega na minimalizowaniu lub eliminowaniu związanych z nimi obciążeń fiskalnych lub formalnych. Czynny

---

<sup>4</sup> Ibidem, s. 99-101.

<sup>5</sup> Ibidem, s. 100.

<sup>6</sup> Ibidem, s. 100.

<sup>7</sup> Ibidem, s. 100.

te wynikają – jak wskazuje się w piśmiennictwie – m.in. z naturalnego oporu podatników przed płaceniem podatków, niezrozumienia istoty opodatkowania, sprzeciwu wobec nadmiernego fiskalizmu, kontestowania sposobu redystrybucji wpływów podatkowych lub nadmiernego formalizmu regulacji podatkowych<sup>8</sup>. Czyny te mogą mieć często charakter formalnego naruszenia prawa podatkowego, nieprowadzącego do uszczupień należności publicznoprawnych.

Natomiast w odniesieniu do przestępstw ekonomicznych wykorzystujących mechanizmy podatkowe należy wskazać, że zdarzenia gospodarcze – o ile w ogóle występują – mają charakter wtórny wobec bezprawnego, instrumentalnego posługiwania się konstrukcjami poszczególnych podatków, w szczególności podatku VAT, w celu uzyskania od Skarbu Państwa nienależnych korzyści majątkowych, zwłaszcza poprzez ich wyłudzenie<sup>9</sup>. Uzyskanie takich korzyści stanowi cel nadrzędny, a najczęściej jedyny, natomiast ewentualne zdarzenia gospodarcze jedynie służą jego realizacji. W tego rodzaju czynach sprawcy konstruują rzeczywistość gospodarczą – nierzadko o charakterze fikcyjnym – wyłącznie dla osiągnięcia korzyści podatkowych. Transakcje, jeśli w ogóle mają miejsce, pozbawione są ekonomicznego uzasadnienia oraz celu gospodarczego. Tym samym analizowane czyny funkcjonują wyłącznie w kontekście podatkowym<sup>10</sup>. To właśnie ten

---

<sup>8</sup> Ibidem, s. 99-100.

<sup>9</sup> Ibidem, s. 100-102 i przywołana tam publikacja J. Duży, *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępnego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, Warszawa 2013, s. 28-29.

<sup>10</sup> Ibidem, s. 100-103 i powołana tam literatura, w szczególności J. Duży, *Zorganizowana przestępczość podatkowa...* Autor ten na s. 28-29, analizując zjawisko przestępczości podatkowej, wskazuje, że „Pozornie mogłoby się wydawać, że omawiana problematyka sprowadza się do rozmaitych form naruszenia obowiązków podatkowych. Stąd nasuwać się może wniosek, że przedmiotem ochrony (zamachu), także i w przypadku instrumentalnego wykorzystania mechanizmów podatkowych, związanych przecież siłą rzeczy z naruszeniem norm prawa podatkowego, są obowiązki podatkowe. Naruszenie obowiązku, czy raczej obowiązków podatkowych, nie stanowi jednak głównego motywu zachowań sprawczych, pełni w nich rolę drugorzędą. W przypadkach, w których sprawcy tylko instrumentalnie wykorzystują mechanizmy podatkowe w celu osiągnięcia korzyści majątkowych należnych Skarbowi Państwa, podejmując szereg oszukańczych zabiegów

rodzaj czynów powoduje największe straty Skarbu Państwa, a działania sprawców zasadniczo nie różnią się od pospolitych oszustw, z tą tylko różnicą, że mienie będące przedmiotem wyłudzenia ma postać podatków<sup>11</sup>.

Jak już zwracałem uwagę<sup>12</sup>, prawo karne skarbowe w zakresie, w jakim dotyczy deliktów skarbowych, ma charakter wtórny i subsydiarny

---

w oparciu o kreowaną przez siebie fikcyjną rzeczywistość, nie uchylają się od opodatkowania, a godzą w mienie Skarbu Państwa. W przypadku uchylania się od opodatkowania, nawet dokonanego w drodze oszustwa podatkowego, mamy do czynienia z minimalizowaniem obciążeń podatkowych przez prowadzącego realną działalność gospodarczą podatnika. W konsekwencji Skarb Państwa otrzymuje mniejsze przychody z tytułu podatków, niż wynika to z obowiązującego prawa. Czyny te także godzą w interes Skarbu Państwa, ale w zdecydowanie mniejszej skali niż ma to miejsce w przypadku nadużycia mechanizmów podatkowych. Te ostatnie zachowania nie mają na celu zminimalizowania ciężaru podatkowego, a jedynie instrumentalne wykorzystanie mechanizmów podatkowych w celu uzyskania bezpodstawnych przysporzeń kosztem mienia Skarbu Państwa. Następuje to zwykle w oparciu o całą sieć podmiotów tylko fingujących działalność gospodarczą. (...) W doktrynie prawa podatkowego uchylanie się od opodatkowania oznacza działanie podatnika ograniczające lub eliminujące obciążenia podatkowe, dokonywane z naruszeniem obowiązującego prawa. Polega na niepłaconiu należnych podatków – czy to przez otwartą odmowę, czy to poprzez ukrywanie przed administracją podatkową prawdziwego zakresu stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu. W przypadku znacznej części naruszeń norm prawa podatkowego, a związanych z oszukańczym procederem fałszowania faktur i towarzyszących im innych dokumentów, oraz dokonywanym oszustwem, w związku ze składaniem nieprawdziwych deklaracji podatkowych, mamy do czynienia tylko z podatkowym kontekstem rozpatrywanych zachowań sprawczych. Mechanizmy podatkowe są tu jedynie instrumentem pozwalającym sprawcom na dokonywanie uszczupień w mieniu Skarbu Państwa. Sprawcy takich zachowań wykorzystują mechanizmy podatkowe wbrew ich celom. Nadużywają konstrukcji określonych podatków po to, by godzić w mienie Skarbu Państwa. Wykracza to poza zjawisko uchylania się od opodatkowania, albowiem sprawcy nie ukrywają przed administracją podatkową prawdziwego zakresu stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, ale tworzą fikcyjną rzeczywistość gospodarczą, podejmując przy tym szereg oszukańczych zabiegów”.

<sup>11</sup> P. Kołodziejcki, *Skuteczność ścigania przestępczości skarbowej a zmiany systemowe*, „Prokuratura i Prawo” 3/2015, s. 86-87: „Skala nadużyć podatkowych w Polsce jest tak duża, że zaczynają one godzić w bezpieczeństwo finansowe państwa.

<sup>12</sup> D. Korczyński, *Funkcja...*, s. 100.

względem prawa finansowego – ogranicza się do opatrzenia sankcjami karnymi naruszeń zachowań niezgodnych z wzorcami wynikającymi z prawa finansowego<sup>13</sup>. Funkcje prawa karnego i prawa finansowego różnią się. Jednak z uwagi na to, że prawo karne skarbowe stanowi *ultima ratio*<sup>14</sup> wobec prawa finansowego, to powinno ono służyć realizacji funkcji prawa finansowego, a zwłaszcza tych pierwszorzędnych. W mojej ocenie **na prawo karne skarbowe i funkcje, jakie ono spełnia, należy zawsze patrzeć przez pryzmat prawa finansowego i jego funkcji, których realizację ma ono zabezpieczać**. Szerzej zostało to opisane w przywołanym już wcześniejszym tekście autora<sup>15</sup>. Pierwszorzędną funkcją prawa finansowego jest funkcja fiskalna i w mojej ocenie stanowi ona również pierwszorzędną funkcję prawa karnego skarbowego. Funkcja fiskalna łączy się z pobieraniem i gromadzeniem środków pieniężnych przez państwo po to, by realizować zadania, jakie państwo ma do spełnienia<sup>16</sup> – zasadą ochrony źródła dochodu podatkowego.

„Funkcja fiskalna i nierozzerwalnie z nią związana zasada ochrony źródła podatku, wobec wtórnej i subsydiarnej roli prawa karnego skarbowego względem prawa finansowego, ma znaczenie węzłowe

<sup>13</sup> G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A.R. Światłowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007, s. 8: „W przypadku prawa karnego skarbowego norm sankcjonowanych szukać należy w tzw. otoczeniu finansowym k.k.s., a więc wśród ustaw administracyjno-finansowych statuujących określone obowiązki o charakterze publicznoprawnym, które spoczywają na adresacie norm”.

<sup>14</sup> Por. S. Zółtek, *Prawo karne gospodarcze w aspekcie zasady subsydiarności*, Warszawa 2009, s. 107.

<sup>15</sup> D. Korczyński, *Funkcja...*, s. 107-108.

<sup>16</sup> Por. m.in. B. Brzeziński, W. Matuszewski, W. Morawski, A. Olesińska, *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2000, s. 23-25. Tak m.in. wyrok WSA w Gdańsku z 17 stycznia 2008 r., I SA/Gd 659/07, niepubl.: „Funkcje spełniane przez podatki obejmują łącznie funkcję fiskalną (podatki stanowią główne źródło dochodów budżetowych), funkcję stymulacyjną (podatki spełniają rolę bodźca zachęcającego do podejmowania działań pożądanых z punktu widzenia interesu społecznego, np. zachęta do inwestycji i tworzenia nowych miejsc pracy), funkcję redystrybucyjną (podatki umożliwiają alokację środków pieniężnych od podmiotów, które je wypracowały, do podmiotów finansowanych przez państwo), funkcję wyrównawczą (funkcja ta ma na celu zacieranie nierówności w dochodach przedsiębiorstw) oraz funkcję informacyjną, zwaną również kontrolną”.

dla prawa finansowego i prawa karnego skarbowego, w tym sensie, że powinna ona kształtować model odpowiedzialności karnej skarbowej oparty na celu, jakim jest realizacja opisywanej funkcji fiskalnej, podporządkowując go celom prawa finansowego. Funkcja fiskalna niejako wyjęta jest przed nawias pozostałych funkcji (jakie spełnia prawo karne skarbowe) odpowiednio je modyfikując lub limitując. W tym sensie można mówić o obowiązującej w prawie karnym skarbowym zasadzie fiskalizmu jako wyznaczającej idee, jakie powinna ta dziedzina prawa realizować oraz kierunku stosowania i interpretacji jej norm prawnych, określającą swoiste *ratio legis* modelu odpowiedzialności karnej skarbowej<sup>17</sup>. Właściwa dla prawa karnego skarbowego funkcja fiskalna wynika, jak już była o tym mowa, z przedmiotu ochrony KKS, którym jest interes fiskalny Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego, a wskazuje na nią art. 114 KKS, który formułuje szczególne cele postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe. Jego dosłowne przywołanie w tym miejscu jest pełni uzasadnione: „Art. 114 § 1. Przepisy kodeksu mają ponadto na celu takie ukształtowanie postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, aby osiągnięte zostały cele tego postępowania w zakresie wyrównania uszczerbku finansowego Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innego uprawnionego podmiotu, spowodowanego takim czynem zabronionym. § 2. Organ prowadzący postępowanie jest obowiązany także pouczyć sprawcę o przysługujących mu uprawnieniach w razie wyrównania uszczerbku finansowego Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innego uprawnionego podmiotu.” Na specyficzne funkcje prawa karnego skarbowego wskazują również przedstawiciele doktryny, co zostało szerzej opisane we wcześniejszej publikacji autora<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> D. Korczyński, *Funkcja...*, s. 109.

<sup>18</sup> Ibidem, s. 112-113 i powołane tam poglądy przedstawicieli doktryny: G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A.R. Świątłowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, s. 559, 590; P. Tatarczak, *Grzywna w kodeksie karnym skarbowym*, „Monitor Podatkowy” 2000, nr 8; L. Wilk, *Założenia nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego z 28.7.2005 r. (część materialnoprawna)*, „Monitor Prawniczy” 2006, nr 12, s. 3; G. Skowronek, *Kodeks karny skarbowy. Art. 113-191. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 130-131.

Omawiając zasadę fiskalizmu, nie można zapomnieć o zasadzie ochrony źródła dochodu podatkowego, która jest z nią immanentnie związana.

Ujmując rzecz bardziej obrazowo, jeżeli mowa jest o fiskalizmie rozumianym jako uzyskiwanie wpływów podatkowych w celu późniejszego wydatkowania środków publicznych, konieczne jest uprzednie ustalenie źródeł ich pozyskiwania. Tym samym, z punktu widzenia finansów publicznych, kluczowe znaczenie ma nie tyle redystrybucja dochodów publicznych, ile stworzenie warunków sprzyjających ich generowaniu – innymi słowy, akcent powinien być położony na mechanizmy powstawania dochodów, a nie wyłącznie na ich redystrybucję. Niestety, w praktyce funkcja fiskalna bywa utożsamiana wyłącznie z funkcją egzekucyjną, co stanowi istotne nieporozumienie. Uzyskiwanie dochodów budżetowych nie odbywa się bowiem jedynie poprzez egzekwowanie należności publicznoprawnych, lecz przede wszystkim poprzez kształtowanie warunków sprzyjających aktywności, której konsekwencją jest powstawanie obowiązków podatkowych, a w dalszej kolejności – ich realizacja przez podatników. Podatki nie mają charakteru samoistnego, lecz stanowią pochodną zdarzeń gospodarczych, z którymi wiąże się powstawanie zobowiązań podatkowych, a w konsekwencji obowiązku ich zapłaty. W rezultacie uzyskiwanie dochodów podatkowych przez państwo – zwłaszcza w rosnącej skali – wymaga istnienia otoczenia sprzyjającego podejmowaniu działalności generującej te obowiązki, w szczególności działalności gospodarczej. W konsekwencji należy przyjąć, że bez aktywności gospodarczej generującej podstawę opodatkowania nie jest możliwe uzyskiwanie wpływów podatkowych, a sam pobór podatków ma charakter wtórny względem zdarzeń gospodarczych, z którymi jest funkcjonalnie powiązany.

Choć powyższa zależność wydaje się oczywista, wymaga jednak wyraźnego zaznaczenia. W literaturze wskazuje się, że pochodną funkcji fiskalnej, jej elementem cząstkowym, jest konieczność ochrony i rozwoju źródeł dochodów budżetowych, wyrażająca się w zasadzie ochrony źródła podatku<sup>19</sup>, która sprowadza się do tego, że pobieranie

<sup>19</sup> Zasada ta najwyraźniej ujęta została w regule edynburskiej. Istotą tej reguły, sformułowanej przez D. Ricarda jest takie konstruowanie podatków, które nie narusza

podatków nie może prowadzić do rezygnacji z prowadzenia opodatkowanej działalności, a tym samym do zmniejszenia wolumenu wpływów podatkowych. Nadmierne obciążenia podatkowe oraz rygorystyczne metody ich egzekwowania mogą przynieść jedynie krótkotrwałe efekty, jednocześnie prowadząc do osłabienia, a nawet zniszczenia źródeł dochodów publicznych. Istota zasady ochrony źródła podatkowego sprowadza się do takiego kształtowania systemu podatkowego, konstrukcji poszczególnych danin oraz mechanizmów ich egzekwowania, które będą zachęcać podatników do rozwijania działalności gospodarczej, a w konsekwencji – w dłuższej perspektywie – do zwiększenia wpływów budżetowych. W przeciwnym razie może to prowadzić do ograniczania lub całkowitego zaniechania prowadzenia działalności podlegającej opodatkowaniu<sup>20</sup>. Ujmując rzecz obrazowo, jeżeli funkcję fiskalną porównać do monety, to jedną jej stronę stanowi pobór podatków, drugą zaś – zasada ochrony źródła podatku. Obydwie stanowią jedną całość.

W omawianym zakresie za uzasadnione należy uznać również zwrócenie uwagi na potrzebę szerszego wykorzystania ekonomicznej analizy prawa (*law and economics*) i to zarówno na etapie projektowania przepisów, jak i ich stosowania – jednakże nie w dotychczasowej postaci – jedynie oceny skutków regulacji (OSR). Ustawodawca, wprowadzając oraz modyfikując regulacje wywołujące skutki ekonomiczne, w tym również sankcje, powinien uwzględniać nie tylko koszty ponoszone przez admi-

---

źródeł dochodu podatkowego. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 55: „Źródła dochodu podatkowego stanowią bowiem podstawę prowadzenia działalności gospodarczej. Ograniczenie, a co gorsza zniszczenie źródła dochodu podatkowego przez wysokie opodatkowanie, można kwalifikować jako szkodzenie produkcji i zwalczanie lub utrudnianie procesu bogacenia się ludności”, ibidem, s. 49: „(...) surowe podatki przynoszą tylko chwilowe korzyści. Dla tych chwilowych korzyści nie należy niszczyć źródeł dochodu (...) nadmierny pod względem wysokości poziom obciążeń, który rozmija się z możliwością poniesienia danin publicznych, zagraża państwu, gospodarce i podatnikom. Pod naciskiem podatku maleją bowiem siły gospodarcze społeczeństwa, podatek wyczerpuje gospodarstwo, czyli wysusza źródło, z którego żyje”, ibidem, s. 269: „prawodawca, który lekceważy postulaty z tej reguły wypływające, zabija kurę znoszącą złote jaja”.

<sup>20</sup> D. Korczyński, *Funkcja...*, s. 109.

nistrację oraz wpływy Skarbu Państwa, lecz także potencjalne obciążenia po stronie przedsiębiorców, a nadto oddziaływanie danych rozwiązań na rozwój przedsiębiorstw, w szczególności czy go nie hamują – a tym samym nie hamują rozwoju źródła wpływów podatkowych. Ekonomiczna analiza prawa funkcjonuje w tradycji anglosaskiej, w której swoista buchalteria zysków i strat wynikających z wprowadzenia regulacji odgrywa istotną rolę, a punktem odniesienia pozostaje realne oddziaływanie przepisów na gospodarkę oraz na przedsiębiorców – zgodnie z zasadą nie tylko ochrony, lecz również rozwoju źródła dochodu. Ekonomiczna analiza prawa często pozwala na ocenę proporcjonalności regulacji, w tym także sankcji, przy czym ocena ta nie powinna ograniczać się do relacji między wagą naruszenia a wysokością kary, lecz winna obejmować całościowy bilans skutków regulacji dla obrotu gospodarczego.

Omawiając zasadę ochrony źródła podatku w postępowaniu o przestępstwo skarbowe, co oczywiste, należy ją odnosić wyłącznie do pierwszej kategorii czynów – a zatem deliktów skarbowych. Bo- wiem to tylko z rzeczywistymi zdarzeniami gospodarczymi wiązą się obowiązki podatkowe i rzeczywiste dochody Skarbu Państwa oraz źródło podatku, którym jest podatnik. W przypadku drugiej kategorii czynów (przestępstw ekonomicznych z wykorzystaniem mechanizmów podatkowych) nie mamy w ogóle do czynienia ze „źródłem podatku”, którego ochronę należałoby rozważać.

W zakresie dotyczącym deliktów skarbowych (pierwszej kategorii czynów) fiskalna funkcja prawa karnego skarbowego wiąże się w pewnych sytuacjach ze swoistą **buchalterią zysków i strat** polegającą na realizacji funkcji represyjnej i egzekucyjnej wobec sprawców przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych w sposób, który doprowadzi do wyegzekwowania od sprawcy czynu zabronionego wykonania obowiązku, ale w taki sposób, który umożliwi uzyskiwanie od niego w przyszłości wpływów budżetowych<sup>21</sup>. Oczywiście dotyczy to

---

<sup>21</sup> D. Korczyński, *Fiskalna...*, s. 54-55: „(...) funkcja kompensacyjna, którą spełnia współczesne prawo karne, ma na celu ochronę interesów osób pokrzywdzonych przestępstwem i ogólnie sprowadza się do nastawienia na osiągnięcie celu jakim jest „naprawienie szkody” poniesionej przez pokrzywdzonego związanej z konkretnym czynem sprawcy, z pominięciem kwestii, jakie korzyści w przyszłości od

tych sprawców deliktów podatkowych, co do których istnieje prognoza, w szczególności np. w oparciu o dane historyczne, że będą oni źródłem wpływów podatkowych istotnie wyższych niż zaległość, która ma być wyegzekwowana lub których naruszenie obowiązków miało charakter wyłącznie formalny, a „unicestwienie” bytu podatnika stanowiłoby utratę źródła wpływów budżetowych.

W tym kontekście należy zwrócić uwagę, że funkcja fiskalna oraz zasada ochrony źródła dochodu podatkowego w pewnym zakresie **modyfikują** lub **limitują** typowe dla prawa karnego funkcje, w szczególności funkcję represyjną, ale również egzekucyjną. Wyraża się to

---

danego sprawcy można uzyskać pokrzywdzony lub inne podmioty. Dla pokrzywdzonego funkcja kompensacyjna pełni rolę tak samo ważną jak funkcja represyjna, jeżeli nie ważniejszą. W prawie karnym skarbowym pokrzywdzonym zawsze jest Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego, które w szerokiej perspektywie interesuje nie tylko «naprawienie szkody» wyrządzonej przez sprawcę jego konkretnym czynem, ale także uzyskiwanie od sprawcy wpływów z tytułu danin publicznych w przyszłości. Zatem o ile pokrzywdzony w przypadku przestępstw pospolitych z gospodarczego punktu widzenia zainteresowany jest, by poniesiona przez niego szkoda została jak najszybciej i jak najskuteczniej naprawiona, natomiast rzadziej interesuje go, jakie korzyści w przyszłości od danego sprawcy może uzyskać on lub inne podmioty, to w przypadku przestępstw skarbowych wspomniany pokrzywdzony z tego samego gospodarczego punktu widzenia, powinien być zainteresowany nie tylko jak najszybszym i najskuteczniejszym naprawieniem szkody jaka związana jest z konkretnym czynem sprawcy, ale powinno interesować go również to, by cel ten został zrealizowany w taki sposób, który umożliwi dalsze uzyskiwanie korzyści od sprawcy w przyszłości. Zrealizowanie celu, jakim jest wyegzekwowanie od sprawcy czynu danych obowiązków podatkowych powinno odbywać się w sposób, który nie doprowadzi do pozbawienia się źródła dochodów, a konsekwencji wyrządzenia samemu sobie szkody. W tym przypadku cel represyjny i kompensacyjny z gospodarczego punktu widzenia powinny być limitowane ochroną źródła podatku, zatem zasadą prawa finansowego wywodzoną z jego funkcji fiskalnej. W tym nastawieniu «pokrzywdzonego» na wyegzekwowanie obowiązków podatkowych, w szczególności bezpośrednio związanych z wpływami do budżetu i na jak najdłuższe pobieranie i gromadzenie środków pieniężnych z określonego źródła podatkowego przejawia się funkcja fiskalna prawa karnego skarbowego, która limituje właściwe i typowe funkcje prawa karnego. W tym rozumieniu nie można postawić znaku równości pomiędzy funkcją fiskalną a typową dla prawa karnego funkcją kompensacyjną, czy też egzekucyjną, w których wyraża się nastawienia na jednorazowe, „doraźne” wyegzekwowanie od sprawcy czynu zabronionego wykonania obowiązków” oraz idem, *Funkcja...*, s. 110.

w tym, że poprzez niektóre instytucje i mechanizmy przewidziane w k.k.s. ustawodawca rezygnuje z karania sprawców deliktów skarbowych albo w sposób istotny łagodzi zarówno wymiar kary, jak i jej następstwa – pod warunkiem wykonania obowiązków podatkowych już po popełnieniu czynu zabronionego (deliktu skarbowego). Przyjęte rozwiązanie opiera się na założeniu, że w przypadku przestępstw skarbowych podmiot pokrzywdzony – co do zasady Skarb Państwa – jest zainteresowany nie tylko naprawieniem szkody wyrządzonej konkretnym czynem oraz ukaraniem sprawcy, lecz również zabezpieczeniem przyszłych wpływów z tytułu danin publicznych<sup>22</sup> w myśl zasady ochrony źródła dochodu podatkowego.

Właśnie w tym przejawia się specyficzna filozofia reakcji karnej charakterystyczna dla prawa karnego skarbowego. Nie oznacza to jednak aprobaty dla popełniania deliktów skarbowych przez podmioty generujące dochody budżetowe. Istota problemu sprowadza się raczej do takiego ukształtowania modelu odpowiedzialności karnej skarbowej – zarówno na poziomie normatywnym, jak i w praktyce jego stosowania – aby pozostawał on w ścisłym związku ze szczególnym przedmiotem ochrony tej gałęzi prawa. Interes fiskalny Skarbu Państwa nie ogranicza się wyłącznie do jednorazowego pozyskania należności, lecz obejmuje również zapewnienie przyszłych wpływów budżetowych. W konsekwencji egzekwowanie podatków oraz związanych z nimi obowiązków powinno być realizowane w sposób, który nie prowadzi do eliminacji źródła tych dochodów, gdyż pozostawałoby to w sprzeczności zarówno z szeroko rozumianym interesem fiskalnym państwa, jak i interesem publicznym. Wyrazem realizacji zasady fiskalizmu i będącej jej elementem zasady ochrony źródła dochodów podatkowych są liczne instytucje i mechanizmy prawne przewidziane zarówno w Kodeksie karnym skarbowym, jak i poza nim<sup>23</sup>. „Celem tych konstrukcji jest ochrona interesu finansowego Skarbu Państwa (...) związana z degracją karania oraz racjonalizacją funkcji egzekucyjnej, służąca ochronie źródeł dochodów podatkowych”<sup>24</sup>.

---

<sup>22</sup> D. Korczyński, *Funkcja...*, s. 110-111.

<sup>23</sup> Ibidem, s. 113.

<sup>24</sup> D. Korczyński, *Fiskalna...*, s. 57.

Funkcja fiskalna realizowana jest zarówno poprzez instytucje prawa materialnego, procesowego, jak i wykonawczego. Jednocześnie w k.k.s. występują rozwiązania o niejednoznacznym charakterze, określane w doktrynie jako konstrukcje materialno-procesowe. Do regulacji, w których fiskalny charakter prawa karnego skarbowego znajduje najpełniejszy wyraz, zalicza się w szczególności: instytucję tzw. czynnego żalu (art. 16 k.k.s.), prawnie skuteczną korektę deklaracji (art. 16a k.k.s.), dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (art. 17 i 18 k.k.s.), odstąpienie od wymierzenia kary (art. 19 k.k.s.), nadzwyczajne złagodzenie kary (art. 36 k.k.s.), warunkowe umorzenie postępowania (art. 41 k.k.s.), warunkowe zawieszenie wykonania kary pozbawienia wolności (art. 41 k.k.s.), przedawnienie fiskalne (art. 44 § 2 k.k.s.), zawieszenie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe do czasu rozstrzygnięcia przez organ podatkowy lub sąd administracyjny (art. 114a k.k.s.), skazanie bez rozprawy oraz dobrowolne poddanie się karze (art. 156 § 3 k.k.s.), postępowanie mandatowe, a także ochronę wynikającą z zastosowania się do indywidualnych lub ogólnych interpretacji podatkowych (art. 14k § 3 Ordynacji podatkowej)<sup>25</sup>.

Spśród wskazanych wyżej instytucji przykładem, który w sposób wyraźny eksponuje fiskalizm w aspekcie ochrony źródła dochodów budżetowych, jest dobrowolne poddanie się odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe, uregulowane w art. 17 i 18 k.k.s. W tym przypadku mamy do czynienia z wyraźną degresją karania, jednak nie tyle w odniesieniu do samego wymiaru kary – który nadal może być odpowiednio dolegliwy – ile przede wszystkim w zakresie następstw skazania, w szczególności braku wpisu do Krajowego Rejestru Karnego, który mógłby prowadzić do eliminacji podmiotu z obrotu gospodarczego. Sprawca deliktu skarbowego nie uzyskuje przy tym swoistej „koncesji” na jego popełnianie, albowiem podlega ukaraniu, jednakże ukaraniu temu nie towarzyszą niektóre negatywne konsekwencje właściwe klasycznej reakcji karnej. Brak wpisu do Krajowego Rejestru Karnego nie prowadzi bowiem do wykluczenia takiego podmiotu np. z możliwości udziału w zamówieniach publicznych ani do ograniczenia prowadzenia działalności reglamentowanej, wymagającej stosownych zezwoleń.

<sup>25</sup> D. Korczyński, *Funkcja...*, s. 113-114.

Rozwiązanie to wykazuje cechy zbliżające je do odpowiedzialności administracyjno-karnej, a samą karę grzywny – do administracyjnej kary pieniężnej. W omawianym przypadku mamy do czynienia z odpowiedzialnością dolegliwą sankcją, która powinna oddziaływać nie tylko represyjnie, lecz także prewencyjnie, przy jednoczesnym wyłączeniu negatywnych konsekwencji właściwych skazaniu karnemu; w praktyce wiąże się to również z istotnym uproszczeniem i przyspieszeniem postępowania. Opatrzenie naruszenia sankcją następuje tu w swoistym trybie konsensualnym, przy czym uiszczenie kary grzywny z góry stanowi warunek zakończenia procedury. Rozwiązanie to może stanowić przedmiot dyskusji doktrynalnej, niemniej jego praktyczny wymiar oraz stosowanie przez wyspecjalizowane organy (Krajową Administrację Skarbową), pod kontrolą sądu – wyrażającą się w konieczności wydania wyroku zezwalającego na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności – należy ocenić pozytywnie.

Spośród wymienionych instytucji, w których wyraża się zasada fiskalizmu, a w szczególności zasada ochrony źródła dochodów podatkowych, należy zwrócić uwagę na rozwiązanie zapewniające ochronę wynikającą z zastosowania się do indywidualnych lub ogólnych interpretacji podatkowych (art. 14k § 3 Ordynacji podatkowej). Przepis ten stanowi, że „w zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie, której wygaśnięcie stwierdzono, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę”. Regulacja ta wprowadza zatem negatywną przesłankę procesową, tj. okoliczność wyłączającą ściganie za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Jednocześnie należy zwrócić uwagę na poprzedzający paragraf tego samego artykułu (§ 1), który stanowi, że „zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej”. W powołanych przepisach

w szczególnie wyraźny sposób realizuje się zasada ochrony źródła dochodów podatkowych, wynikająca z „wzmocnionej” zasady zaufania do organów państwa. W tym przypadku państwo rezygnuje zarówno z dochodzenia potencjalnych należności budżetowych, jak i z represji karnej wobec podatnika, który działał w zaufaniu do interpretacji prawa podatkowego udzielonej przez właściwe organy.

Zasada fiskalizmu, zwłaszcza w jej wymiarze egzekucyjnym, znajduje odzwierciedlenie również w regulacjach zawartych w Kodeksie karnym dotyczących przestępstw fakturowych. W ich przypadku, pomimo że charakteryzują się one większym ciężarem gatunkowym niż przestępstwa skarbowe uregulowane w Kodeksie karnym skarbowym, ustawodawca przewidział możliwość zastosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary, a nawet odstąpienia od jej wymierzenia. Dotyczy to sytuacji, w których sprawca przestępstwa fałszowania faktur zwrócił korzyść majątkową uzyskaną w wyniku jego popełnienia w całości albo w istotnej części (art. 277c i 277d k.k.).

Na zasadę fiskalizmu oraz będącą jej elementem zasadę ochrony źródła dochodu podatkowego należy spojrzeć również z perspektywy idealnego zbiegu czynów. Wynika to z tego, że zastosowanie niektórych mechanizmów fiskalizmu, jak np. dobrowolnego poddania się odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe, może zostać poddane w wątpliwość, w sytuacji, gdy sprawcy oprócz postępowania za przestępstwo skarbowe grozi niejednoczesne postępowanie o przestępstwo powszechne – a zatem zarówno organ, jak i sam sprawca, w chwili podejmowania decyzji procesowej (jak np. wniosek z art. 17 k.k.s.), nie mają gwarancji, że raz osądzony, nie będzie ponownie ścigany w odrębnym postępowaniu. Z tego względu, w mojej ocenie, na zagadnienie idealnego zbiegu należy spojrzeć nie tylko w kontekście zasad wyłączania wielości ocen (zasada *lex specialis*), ale także (a nawet przede wszystkim) w świetle zasady *ne bis in idem*. Zgodnie z art. 8 § 1 Kodeksu karnego skarbowego „jeżeli ten sam czyn będący przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa lub wykroczenia określonego w przepisach karnych innej ustawy, stosuje się każdy z tych przepisów”. Sąd Najwyższy w uchwale z 24 stycznia 2013 r. (sygn. I KZP 19/12) potwierdził, że „reguły wyłączania wie-

łości ocen mają zastosowanie jedynie w wypadku zbiegu przepisów ustawy, natomiast nie stosuje się ich w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s.”. Konsekwencją przyjęcia, że w przypadku idealnego zbiegu czynów zabronionych nie mają zastosowania reguły wyłączenia wielości ocen, jest możliwość dwukrotnego prowadzenia postępowania i skazania tej samej osoby zarówno za przestępstwo skarbowe, jak i za przestępstwo powszechne (lub odpowiednie wykroczenia), jeżeli obie normy odnoszą się do tego samego, jednego czynu. Jednocześnie art. 181 § 1 k.k.s. stanowi, że „W wypadkach określonych w art. 8 § 1 w razie niejednoczesnego skazania przez sądy na kary, środki karne lub inne środki, sąd, który ostatni wydał orzeczenie w pierwszej instancji, na wniosek skazanego rozstrzyga postanowieniem, która kara, jako najsurowsza, podlega wykonaniu. Wniosek o rozstrzygnięcie tej kwestii może złożyć również organ postępowania przygotowawczego. Na postanowienie służy zażalenie organowi postępowania przygotowawczego i skazanemu”.

W tym zakresie należy jednak zwrócić uwagę na negatywną przesłankę procesową z art. 17 § 1 pkt 7 Kodeksu postępowania karnego, który stanowi, że „nie wszczyna się postępowania, a wszczęte umarza, gdy postępowanie karne co do tego samego czynu tej samej osoby zostało prawomocnie zakończone albo wcześniej wszczęte toczy się”. Przepis ten wyraża mającą fundamentalne znaczenie dla prawa karnego zasadę *ne bis in idem* w jej aspekcie zarówno proceduralnym, jak i materialnym. Przepis ten zakazuje zarówno ponownego prowadzenia postępowania w przypadku, gdy wcześniejsze postępowanie się zakończyło (*res iudicata*), jak i wtedy, gdy wcześniej wszczęte się toczy (*lis pendens*). Należy przy tym podkreślić, że zasada *ne bis in idem* nie ma charakteru wyłącznie kodeksowego, ale należy do fundamentalnych zasad prawa karnego – jest wywodzona wprost z art. 2 Konstytucji RP<sup>26</sup>. Ponadto *ne bis in idem* wynika z międzynarodowych zobowiązań Polski (m.in. art. 4 Protokołu nr 7 do EKPC<sup>27</sup> oraz art. 50 Karty Praw

---

<sup>26</sup> Wyrok TK z 18.11.2010 r., P 29/09, OTK-A 2010, nr 9, poz. 104.

<sup>27</sup> Protokół Nr 7 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzony dnia 22 listopada 1984 r. w Strasburgu (Dz. U. z 2003 r. Nr 42, poz. 364).

Podstawowych<sup>28</sup>) oraz stanowi element prawa do sądu gwarantowanego art. 45 Konstytucji.

Zatem art. 8 k.k.s. stanowi podstawę przypisania odpowiedzialności zarówno za przestępstwo skarbowe, jak i przestępstwo powszechne, jeżeli ten sam czyn wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa skarbowego i przestępstwa powszechnego. Nie rozstrzyga jednak, czy przypisanie to powinno nastąpić w jednym postępowaniu dotyczącym zarówno przestępstwa skarbowego, jak i powszechnego, czy może nastąpić w dwóch postępowaniach. Jednak już art. 181 k.k.s. wyraźnie dopuszcza niejednoczesność skazania za przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe, czym przesądza o stosowaniu art. 8 k.k.s.

Jednak zestawienie art. 8 k.k.s. i art. 181 k.k.s. w zakresie, w jakim dopuszczają niejednoczesne procedowanie i w konsekwencji skazanie za przestępstwo skarbowe i powszechne, z art. 17 § 1 pkt 7 k.p.k. (w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., który przewiduje odpowiednie stosowanie postępowania karnego w sprawach karnoskarbowych) oraz art. 2 Konstytucji RP i wywodzoną z niego zasadą *ne bis in idem*, a także art. 4 Protokołu nr 7 do EKPC, nasuwa poważną wątpliwość co do konstytucyjności takiego rozwiązania.

O ile bowiem nie stanowiłoby naruszenia zasady *ne bis in idem* jednoczesne skazanie za przestępstwo skarbowe i powszechne w jednym postępowaniu (a ewentualnie przedmiotem dyskusji pozostawałaby kwestia tego, czy reguły wyłączenia wielości ocen mają zastosowanie), o tyle niejednoczesne skazanie budzi daleko idące wątpliwości.

Z tego względu w mojej ocenie art. 8 k.k.s. jest niezgodny z art. 2 Konstytucji RP i wywodzoną z niego zasadą *ne bis in idem* w takim zakresie, w jakim przepis ten, ze względu na art. 181 k.k.s., pozwala na niejednoczesne prowadzenie dwóch postępowań i podwójne skazanie za ten sam czyn będący przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym, który wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa lub wykroczenia określonego w przepisach karnych innej ustawy. Jednocześnie niezgodny z art. 2 Konstytucji RP i wywodzoną z niego zasadą *ne bis in idem* jest art. 181 k.k.s., który wprost przewiduje niejednoczesne

---

<sup>28</sup> Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (t.j. Dz. U. UE. C. z 2016 r. Nr 202, str. 389).

skazanie za ten sam czyn będący przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym, który wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa lub wykroczenia określonego w przepisach karnych innej ustawy.

Podsumowując, należy zwrócić uwagę, że prawo karne skarbowe ma charakter **wtórny i subsydiarny** względem prawa finansowego<sup>29</sup>. Z tego względu trzeba na nie patrzeć **przez pryzmat prawa finansowego i jego funkcji, których realizację ma ono zabezpieczać**. Pierwszorzędną funkcją prawa finansowego jest funkcja fiskalna, która łączy się z pobieraniem i gromadzeniem środków pieniężnych przez państwo po to, by realizować zadania, jakie państwo ma do spełnienia<sup>30</sup>. Pochodną funkcji fiskalnej jest **konieczność ochrony i rozwoju źródeł dochodów budżetowych wyrażająca się w zasadzie ochrony źródła podatku**<sup>31</sup>. Akcentuje ona konieczność tworzenia warunków sprzyjających ich powstawaniu, a nie jedynie ich egzekwowaniu. Uzyskiwanie wpływów budżetowych jest bowiem wtórne wobec zdarzeń gospodarczych generujących obowiązki podatkowe, co oznacza, że kluczowe znaczenie ma wspieranie aktywności gospodarczej. Nadmierne obciążenia podatkowe oraz zbyt restrykcyjne mechanizmy egzekucji mogą prowadzić do osłabienia lub zaniku źródeł dochodów publicznych. W konsekwencji zasada ochrony źródła podatku wymaga takiego kształtowania systemu podatkowego, a zatem wtórnego wobec niego prawa karnego skarbowego, który sprzyja rozwojowi działalności go-

<sup>29</sup> Tak samo w: D. Korczyński, *Fiskalna funkcja prawa karnego skarbowego*, „Przegląd Legislacyjny” 2012, rok XIX, nr 3(81), s. 52, idem, *Funkcja...*, s. 107-108; Por. S. Zółtek, *Prawo...*, s. 107.

<sup>30</sup> Por. m.in. B. Brzeziński, W. Matuszewski, W. Morawski, A. Olesińska, *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2000, s. 23-25. Tak m.in. wyrok WSA w Gdańsku z 17 stycznia 2008 r., I SA/Gd 659/07, niepubl.: „Funkcje spełniane przez podatki obejmują łącznie funkcję fiskalną (podatki stanowią główne źródło dochodów budżetowych), funkcję stymulacyjną (podatki spełniają rolę bodźca zachęcającego do podejmowania działań pożądanых z punktu widzenia interesu społecznego, np. zachęta do inwestycji i tworzenia nowych miejsc pracy), funkcję redystrybucyjną (podatki umożliwiają alokację środków pieniężnych od podmiotów, które je wypracowały, do podmiotów finansowanych przez państwo), funkcję wyrównawczą (funkcja ta ma na celu zacieranie nierówności w dochodach przedsiębiorstw) oraz funkcję informacyjną, zwaną również kontrolną”.

<sup>31</sup> D. Korczyński, *Funkcja...*, s. 109.

spodarczej i zapewnia stabilny wzrost wpływów budżetowych w dłuższej perspektywie. Funkcja fiskalna i zasada ochrony źródła dochodu podatkowego są **niejako wyjęte przed nawias funkcji typowych dla prawa karnego – odpowiednio je modyfikując lub limitując**<sup>32</sup>. Z tego względu w przypadku prawa karnego skarbowego mamy do czynienia ze swoistą buchalterią zysków i strat – balansowaniem pomiędzy represją – egzekucją – a zachowaniem źródła przychodu podatkowego<sup>33</sup>.

Realizacja funkcji fiskalnej oraz zasady ochrony źródła dochodów podatkowych wyraża się w szeregu mechanizmów prawnych przewidzianych w k.k.s., właściwych dla tej dziedziny prawa. Nie powinna się ona jednak ograniczać wyłącznie do tych konkretnych instytucji, lecz stanowi *ratio legis* – swoistą filozofię prawa karnego skarbowego, która powinna znajdować odzwierciedlenie także na etapie stosowania innych instytucji prawnych, postrzeganych przez pryzmat funkcji fiskalnej oraz **zasady ochrony źródła dochodów podatkowych**<sup>34</sup>.

Jednocześnie należy wskazać, że specyficzna filozofia prawa karnego skarbowego odnosi się do deliktów podatkowych i co do zasady nie powinna być rozciągana na przestępstwa o charakterze ekonomicznym, wykorzystujące wyłącznie mechanizmy podatkowe, które jedynie „wpisują się w kontekst podatkowy”.

---

<sup>32</sup> Ibidem, s. 109.

<sup>33</sup> Ibidem, s. 110.

<sup>34</sup> Ibidem, s. 110, 115-116.



## **Oszustwo podatkowe deklaracyjne z art. 56 k.k.s. na tle sporów o pojęcie oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym**

### **1. Uwagi wprowadzające. Pojęcie oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym**

Problematyka oszustwa podatkowego należy do tych zagadnień prawa karnego skarbowego, w których szczególnie wyraźnie ujawnia się pograniczny charakter tej dziedziny. Z jednej strony prawo karne skarbowe pozostaje częścią prawa karnego *sensu largo*, posługuje się bowiem kategoriami czynu zabronionego, winy, kary i odpowiedzialności represyjnej. Z drugiej jednak jego typy czynów zabronionych chronią przede wszystkim obowiązki wynikające z prawa finansowego, zwłaszcza podatkowego. Nie chodzi więc wyłącznie o naruszenie abstrakcyjnego porządku publicznego, lecz o nieprawidłowe wykonanie obowiązku daninowego, którego treść rekonstruuje się poza samym Kodeksem karnym skarbowym<sup>1</sup>. Właściwa analiza wymaga zatem równoczesnego uwzględnienia konstrukcji prawa karnego oraz mechanizmów prawa podatkowego.

Samo pojęcie „oszustwa podatkowego” nie zostało w Kodeksie karnym skarbowym zdefiniowane. Ma ono charakter doktrynalny, funkcjonalny i porządkujący. Służy opisaniu tych zachowań, w których sprawca doprowadza do powstania po stronie organu podatkowego, innego uprawnionego organu albo płatnika nieprawdziwego lub niepełnego obrazu rzeczywistości podatkowej. Elementem konstytutywnym nie jest tu zatem każda nieprawidłowość rozliczeniowa, lecz zafałszowanie informacji istotnej podatkowo, połączone co najmniej z narażeniem na-

<sup>1</sup> Por. L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces karny skarbowy*, Warszawa 2019, s. 1-32.

ležności publicznoprawnej na uszczuplenie. W tym znaczeniu oszustwo podatkowe jest kategorią węższą niż ogół deliktów podatkowych, lecz szerszą niż klasyczne oszustwo powszechne<sup>2</sup>.

Nie można jednak utożsamiać oszustwa podatkowego z oszustwem z art. 286 § 1 k.k. W prawie karnym powszechnym ustawodawca wymaga doprowadzenia innej osoby do niekorzystnego rozporządzenia mieniem przez wprowadzenie jej w błąd, wyzyskanie błędu albo niezdolności do należytego pojmowania przedsiębranego działania, a nadto działania w celu osiągnięcia korzyści majątkowej. Tymczasem w prawie karnym skarbowym punkt ciężkości spoczywa na prawidłowości rozliczenia daniny publicznej. Mechanizm błędu może być obecny, lecz nie zawsze zostaje nazwany przez ustawodawcę *expressis verbis*. Bywa on wpisany w takie znamiona, jak nieujawnienie przedmiotu lub podstawy opodatkowania, firmanctwo, podanie nieprawdy, zatajenie prawdy albo posłużenie się nierzetelną deklaracją.

Stąd bierze się zasadniczy spór o zakres pojęcia oszustwa podatkowego. W ujęciu wąskim, oszustwem podatkowym *sensu stricto* byłby przede wszystkim czyn zawierający wyraźne znamię wprowadzenia w błąd, czego najważniejszym przykładem pozostaje art. 76 k.k.s.<sup>3</sup>. W ujęciu szerszym do tej kategorii zalicza się także te typy, które nie operują literalnie pojęciem błędu, ale prowadzą do analogicznego skutku informacyjnego i fiskalnego, w szczególności art. 54, 55 i 56 k.k.s.<sup>4</sup>. Druga z tych perspektyw lepiej oddaje specyfikę prawa podatkowego, w którym ciężar ujawnienia danych istotnych dla wymiaru i poboru podatku spoczywa w znacznym stopniu na podatniku.

Na potrzeby niniejszych rozważań przyjęto stanowisko umiarkowane. Oszustwem podatkowym jest czyn, którego mechanizm polega

<sup>2</sup> Por. O. Górniok, *Przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu w nowym kodeksie karnym*, „Problemy Prawa Karnego” 1992, t. 18, s. 13; L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 75.

<sup>3</sup> P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2003, nr 3, s. 61.

<sup>4</sup> Por. S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Kraków 2005, s. 125; F. Prusak, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2002, s. 120; Z. Wardak, *Karnoskarbowa i kryminologiczna problematyka oszustwa podatkowego*, Łódź 2014, s. 62.

na zafałszowaniu wobec organu podatkowego, innego uprawnionego organu albo płatnika obrazu rzeczywistości podatkowej i który prowadzi co najmniej do narażenia należności publicznoprawnej na uszczuplenie. Centralnym punktem tak rozumianej kategorii pozostaje art. 56 § 1-3 k.k.s., ujmowany tu jako oszustwo podatkowe deklaracyjne. To w nim skupiają się podstawowe problemy dogmatyczne: deklaracja i oświadczenie jako nośniki informacji, podanie nieprawdy, zatajenie prawdy, narażenie podatku na uszczuplenie, umyślność, błąd i odpowiedzialność osób działających za podatnika.

Tak zakreślony przedmiot wymaga oznaczenia granic. Art. 54, 55, 62 i 76 k.k.s. zostaną wykorzystane jako tło klasyfikacyjne i porównawcze. Art. 56 § 4 k.k.s. oraz art. 56a–56f k.k.s. zostaną potraktowane jako regulacje pokrewne, świadczące o ewolucji k.k.s. od klasycznej nierzetelności deklaracyjnej ku szerszej ochronie rzetelności informacji podatkowej, dokumentacyjnej, rejestracyjnej i raportowej. Osią tekstu pozostaje jednak art. 56 § 1-3 k.k.s. jako podstawowy model oszustwa podatkowego deklaracyjnego *de lege lata*.

## **2. Relacja oszustwa podatkowego do oszustwa powszechnego z art. 286 k.k.**

Relacja oszustwa podatkowego do oszustwa powszechnego z art. 286 k.k. wymaga zachowania dwóch perspektyw: podobieństwa mechanizmu oszukańczego oraz odrębności konstrukcji dogmatycznej. W art. 286 § 1 k.k. ustawodawca typizuje oszustwo majątkowe, którego istotą jest doprowadzenie innej osoby do niekorzystnego rozporządzenia mieniem przez wprowadzenie jej w błąd, wyzyskanie błędu albo niezdolności do należytego pojmowania działania, przy działaniu w celu osiągnięcia korzyści majątkowej<sup>5</sup>. Art. 56 § 1 k.k.s. operuje natomiast

---

<sup>5</sup> Art. 286 § 1 k.k. (tekst jedn. Dz. U. z 2025 r. poz. 383 ze zm.). T. Oczkowski, [w:] R.A. Stefański, *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 1736; M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, [w:] *Kodeks karny. Część szczególna*. t. III. *Komentarz do art. 278-363 k.k.*, wyd. V, red. W. Wróbel, A. Zoll, Warszawa 2022, art. 286. s. 290

innym modelem: podatnik składa organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi albo płatnikowi deklarację lub oświadczenie, w którym podaje nieprawdę, zataja prawdę albo nie zawiadamia o zmianie danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie<sup>6</sup>.

Podobieństwo obu typów polega na instrumentalnym wykorzystaniu fałszywego obrazu rzeczywistości. W oszustwie powszechnym fałsz ten oddziałuje na proces decyzyjny osoby rozporządzającej mieniem. W oszustwie podatkowym deklaracyjnym oddziałuje on na publicznoprawny mechanizm ustalenia, kontroli albo poboru podatku. Nie chodzi jednak o konieczność wykazywania psychologicznego błędu konkretnego urzędnika. Wystarczające jest to, że nierzetelna deklaracja albo oświadczenie wprowadza do obrotu podatkowego dane niezgodne z rzeczywistością i przez to tworzy ryzyko uszczuplenia należności publicznoprawnej. Trafnie już w starszym orzecznictwie Sądu Najwyższego akcentowano, że istotą oszukańczego oddziaływania w sferze podatkowej jest przedstawienie organowi obrazu stanu faktycznego istotnego dla opodatkowania w sposób sprzeczny z rzeczywistością<sup>7</sup>.

Odrębność art. 56 k.k.s. od art. 286 k.k. ujawnia się przede wszystkim w przedmiocie ochrony i modelu skutku. Art. 286 k.k. chroni mienie oraz bezpieczeństwo obrotu majątkowego, natomiast art. 56 k.k.s. chroni prawidłowość wykonywania obowiązków podatkowych, rzetelność deklaracyjną i interes finansowy uprawnionego podmiotu publicznoprawnego. W pierwszym wypadku konieczne jest niekorzystne rozporządzenie mieniem. W drugim – narażenie podatku na uszczuplenie. Z tego powodu brak zapłaty podatku albo jego zaniżenie nie powinny być automatycznie kwalifikowane jako niekorzystne rozporządzenie mieniem w rozumieniu art. 286 k.k.; w prawie karnym skarbowym chodzi bowiem zasadniczo o wadliwe wykonanie obowiązku daninowego<sup>8</sup>.

<sup>6</sup> Art. 56 § 1 k.k.s. (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 633 ze zm.).

<sup>7</sup> Por. wyr. SN z 19.3.2003 r., IV KKN 559/99; O. Górniok, *Przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu...*, s. 13.

<sup>8</sup> G. Łabuda, *Oszustwo pospolite a brak zapłaty podatku*, Prok. i Pr. 2024, nr 1, s. 47 i n.; post. SN z 10.1.2014 r., II KK 10/13, J. Duży, P. Kołodziejski, *Glosa do postanowienia SN z dnia 24 czerwca 2016 r., I KZP 2/15*, Prok. i Pr. 2017, nr 10, s. 167-173.

Różnica dotyczy również strony podmiotowej. Oszustwo z art. 286 § 1 k.k. jest przestępstwem kierunkowym, wymagającym celu osiągnięcia korzyści majątkowej. Art. 56 k.k.s. takiego znamienia nie zawiera *expressis verbis*. Oczywiście w typowych stanach faktycznych sprawca działa po to, aby uniknąć zapłaty podatku albo obniżyć jego wysokość, lecz cel ten nie stanowi ustawowego elementu typu. Dla odpowiedzialności z art. 56 k.k.s. rozstrzygające jest ustalenie umyślnego złożenia nierzetelnej deklaracji albo oświadczenia oraz świadomości, co najmniej w postaci zamiaru ewentualnego, że zachowanie to naraża podatek na uszczuplenie.

Nie należy więc przenosić dogmatyki art. 286 k.k. na grunt art. 56 k.k.s. *mutatis mutandis*. Prawo karne skarbowe posługuje się instrumentami prawa karnego, lecz chroni obowiązki daninowe, których treść wynika z prawa podatkowego. Deklaracja podatkowa nie jest zwykłym pismem informacyjnym; stanowi podstawowy instrument samoobliczenia i ujawnienia danych istotnych dla zobowiązania podatkowego. Dlatego art. 56 k.k.s. należy traktować jako autonomiczny typ karnoskarbowy, a nie jako podatkową odmianę art. 286 k.k. Kierunek ten wzmacnia uchwała pełnego składu Izby Karnej SN dotycząca autonomii pojęcia przestępstwa skarbowego oraz judykatura apelacyjna odróżniająca oszustwo deklaracyjne od oszustwa powszechnego<sup>9</sup>.

Szczególnej ostrożności wymaga przy tym relacja art. 56 k.k.s. do art. 76 k.k.s. To art. 76 k.k.s., posługujący się znamieniem wprowadzenia w błąd przy narażeniu na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej, jest konstrukcyjnie bliższy oszustwu powszechnemu. Z tej przyczyny w doktrynie zasadnie wskazuje się, że oszustwem podatkowym *sensu stricto* może być raczej art. 76 k.k.s., podczas gdy art. 56 k.k.s. należy określać precyzyjniej jako oszustwo podatkowe deklaracyjne<sup>10</sup>. Takie ujęcie pozwala uniknąć zarówno nadmiernego upodobnienia art. 56 k.k.s. do art. 286 k.k., jak i sztucznego wyłączenia go z kategorii oszustw podatkowych.

<sup>9</sup> Uchw. pełnego składu Izby Karnej SN z 4.4.2005 r., I KZP 7/05, OSNKW 2005, Nr 5, poz. 44; wyr. SA w Szczecinie z 21.6.2013 r., II AKa 74/13; wyr. SA w Gdańsku z 23.1.2018 r., II AKa 305/17.

<sup>10</sup> P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja ...*, s. 61; wyr. SA w Szczecinie z 21.6.2013 r., II AKa 74/13.

W praktyce najtrudniejsze pozostają sprawy VAT-owskie, zwłaszcza schematy karuzelowe i modele typu *missing trader*. W tych układach ta sama sekwencja zachowań może obejmować nierzetelne faktury, deklaracje zaniżające podatek należny, odliczenia podatku naliczonego z dokumentów nierzeczywistych oraz żądanie nienależnego zwrotu. Wówczas art. 56 k.k.s. może współwystępować z art. 62 i art. 76 k.k.s., a przy fałszywych dokumentach lub praniu korzyści także z art. 271, 273, 286 i 299 k.k. Nie jest to jednak argument za utożsamieniem wszystkich tych typów. Przeciwnie, wymaga precyzyjnego rozdzielenia: inny typ chroni rzetelność faktury, inny rzetelność deklaracji, inny mechanizm zwrotu, a jeszcze inny obrót dokumentacyjny lub majątkowy poza k.k.s.<sup>11</sup>

W konsekwencji relację między oszustwem podatkowym deklaracyjnym a oszustwem powszechnym należy ujmować jako podobieństwo funkcjonalne przy zasadniczej odrębności dogmatycznej. Art. 286 k.k. może stanowić punkt odniesienia, zwłaszcza przy zbiegu przepisów, lecz nie jest matrycą wykładni art. 56 k.k.s.; rozstrzygają znamiona typu karnoskarbowego i jego związek z normą podatkową.

### **3. Typizacja oszustw podatkowych i deliktów pokrewnych w k.k.s.**

Typizacja oszustw podatkowych w Kodeksie karnym skarbowym nie może być sprowadzona do mechanicznego wyliczenia przepisów rozdziału 6 k.k.s. Wymaga ona wskazania, które typy czynów zabronionych realizują właściwy mechanizm oszukańczy, a które jedynie pozostają z nim w związku funkcjonalnym, dowodowym albo organizacyjnym. Punktem wyjścia jest to, że ustawodawca nie posługuje się w k.k.s. jedną legalną kategorią „oszustwa podatkowego”, lecz rozprasza reakcję karną skarbową między typami odnoszącymi się do uchylania się od

---

<sup>11</sup> Por. wyr. SA w Katowicach z 28.6.2023 r., II AKa 250/22; wyr. SA w Warszawie z 4.4.2024 r., II AKa 412/21; zob. dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1371 z dnia 5 lipca 2017 r. w sprawie zwalczania za pośrednictwem prawa karnego nadużyć na szkodę interesów finansowych Unii (Dz. Urz. UE. L. z 2017 r. Nr 198, str. 29 ze zm.). motyw 4.

opodatkowania, firmanctwa, nierzetelności deklaracyjnej, nienależnego zwrotu podatku oraz naruszeń dokumentacyjnych i informacyjnych<sup>12</sup>.

Za podstawowy katalog czynów rozważanych w literaturze jako oszustwa podatkowe należy uznać przede wszystkim art. 54, 55, 56 i 76 k.k.s. Każdy z tych przepisów operuje inną techniką naruszenia obowiązku podatkowego. Art. 54 k.k.s. obejmuje nieujawnienie przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo niezłożenie deklaracji, art. 55 k.k.s. – posłużenie się cudzym imieniem, nazwiskiem, nazwą lub firmą dla zatajenia własnej działalności albo jej rzeczywistych rozmiarów, art. 56 § 1-3 k.k.s. – nierzetelną deklarację lub oświadczenie, zaś art. 76 k.k.s. – zachowanie prowadzące do nienależnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej. Wspólny mianownik tych typów nie leży więc w identyczności czynności wykonawczej, lecz w wytworzeniu albo utrzymaniu u organu podatkowego obrazu niezgodnego z rzeczywistym stanem podatkowym oraz w co najmniej narażeniu należności publicznoprawnej na uszczuplenie<sup>13</sup>.

W takim układzie art. 56 k.k.s. zajmuje miejsce centralne, lecz nie wyłączne. Jest typem najpełniej odpowiadającym modelowi oszustwa podatkowego deklaracyjnego, ponieważ sprawca uczestniczy w procedurze podatkowej, składając deklarację albo oświadczenie, ale czyni to nierzetelnie. Art. 54 k.k.s. opisuje sytuację bardziej pierwotną: podatnik w ogóle nie ujawnia danych istotnych dla opodatkowania albo nie składa deklaracji. Art. 55 k.k.s. przesuwa akcent na ukrycie rzeczywistego podmiotu działalności gospodarczej. Wreszcie art. 76 k.k.s. jest konstrukcyjnie najbliższy klasycznemu oszustwu, skoro ustawodawca posługuje się w nim znamieniem wprowadzenia w błąd właściwego organu. Nie powinno to jednak prowadzić do wniosku, że tylko art. 76 k.k.s. pozostaje relewantny dla pojęcia oszustwa podatkowego. Oznacza jedynie, że w jego wypadku element oszukańczy został wyrażony najdobitniej<sup>14</sup>.

---

<sup>12</sup> Por. art. 54-56, art. 62 oraz art. 76 ustawy z 10.9.1999 r. – Kodeks karny skarbowy, t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 633 ze zm. Dalej: k.k.s.

<sup>13</sup> Por. O. Górniok, *Przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu...*, s. 13; Z. Wardak, *Karnoskarbowa...*, s. 62.

<sup>14</sup> Por. art. 76 § 1 k.k.s.; P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja...*, s. 61.

Odrębnego potraktowania wymaga art. 62 k.k.s., zwłaszcza w zakresie nierzetelnego wystawiania faktur albo posługiwania się nimi. Jest to typ fakturowy, mający w praktyce zasadnicze znaczenie dla spraw podatkowych, w szczególności w podatku od towarów i usług. Nie jest on jednak prostą odmianą art. 56 k.k.s. Faktura albo rachunek stanowią dokument źródłowy, który może zostać wykorzystany w nierzetelnej deklaracji, lecz nie są z nią tożsame. Z tego względu art. 62 k.k.s. należy umieszczać raczej w sferze deliktów instrumentalnych lub pokrewnych: często przygotowujących, umożliwiających albo maskujących oszustwo deklaracyjne, ale dogmatycznie od niego odrębnych<sup>15</sup>.

Nie każdy delikt podatkowy powinien być więc określany mianem oszustwa podatkowego. Art. 57 k.k.s., penalizujący uporczywe niewpłacanie podatku w terminie, może prowadzić do naruszenia interesu fiskalnego, ale co do zasady nie polega na wytworzeniu fałszywego obrazu rzeczywistości podatkowej. Podobnie art. 56 § 4 k.k.s. powinien być wyraźnie odróżniony od art. 56 § 1-3 k.k.s. Dotyczy on formalnych uchybień deklaracyjnych: niezłożenia deklaracji lub oświadczenia w terminie mimo ujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania, niezłożenia ich elektronicznie albo złożenia niezgodnie z wzorem dokumentu elektronicznego. Jest to delikt formalnej nierzetelności deklaracyjnej, potrzebny dla kompletności systemu, ale nie powinien przejmować charakterystyki oszustwa podatkowego *sensu stricto*<sup>16</sup>.

Współczesny obraz typizacji uległ dalszemu skomplikowaniu przez rozbudowę zespołu przepisów następujących po art. 56 k.k.s. Art. 56a-56f k.k.s. tworzą wyspecjalizowaną grupę deliktów informacyjno-deklaracyjnych, dokumentacyjnych, rejestracyjnych i raportowych. Art. 56a k.k.s. dotyczy informacji związanej z odliczeniem VAT; art. 56b k.k.s. – obowiązków rejestracyjnych i zgłoszeniowych w akcyzie; art. 56c k.k.s. – dokumentacji cen transferowych; art. 56d k.k.s. – wybranych oświadczeń i informacji w podatkach dochodowych; art. 56e k.k.s. – oświadczenia udziałowca albo akcjonariusza

---

<sup>15</sup> Por. art. 62 § 2 i 2a k.k.s.; uchw. SN z 30.9.2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, Nr 9-10, poz. 75; wyr. SN z 5.3.2015 r., III KK 407/14, OSNKW 2015, Nr 6, poz. 49.

<sup>16</sup> Por. art. 56 § 4 k.k.s.

przy estońskim CIT; art. 56f k.k.s. – informacji o opodatkowaniu wyrównawczym<sup>17</sup>.

W typizacji tej nie można pomijać prawa Unii Europejskiej. Dyrektywa PIF 2017/1371/UE obejmuje zwalczanie nadużyć na szkodę interesów finansowych Unii za pomocą prawa karnego i wyraźnie odnosi się także do poważnych przestępstw przeciwko wspólnemu systemowi VAT, w szczególności schematów karuzelowych, nadużyć z udziałem znikających podatników oraz nadużyć popełnianych w ramach organizacji przestępczej<sup>18</sup>. Nie oznacza to, że każdy krajowy delikt deklaracyjny należy interpretować prounijnie z pominięciem gwarancji prawa karnego. Oznacza jednak, że przy VAT i interesach finansowych Unii k.k.s. funkcjonuje nie tylko jako instrument krajowej ochrony fiskalnej, lecz także jako element wykonania obowiązku skutecznej, proporcjonalnej i odstraszającej reakcji na nadużycia godzące w budżet Unii.

Znaczenie art. 56a-56f k.k.s. jest przede wszystkim systemowe. Pokazuje ono, że ustawodawca coraz wyraźniej odchodzi od prostego modelu „deklaracja – podatek – uszczuplenie” i obejmuje ochroną kar-noskarbową także wcześniejsze oraz bardziej wyspecjalizowane stadia obiegu informacji podatkowej. Nie oznacza to jednak, że art. 56a-56f k.k.s. można bez dalszych zastrzeżeń uznać za oszustwa podatkowe w tym samym sensie co art. 56 § 1-3 k.k.s. W części z nich brak jest znamienia narażenia podatku na uszczuplenie, w innych zaś ciężar regulacji spoczywa na samym naruszeniu obowiązku dokumentacyjnego, rejestracyjnego albo raportowego. Dlatego najtrafniej ujmować je jako delikty rzetelności informacji podatkowej, pokrewne oszustwu deklaracyjnemu, ale z nim nietożsame.

Z punktu widzenia dalszego wywodu należy zatem przyjąć typologię trójstopniową. Pierwszy krąg tworzą właściwe oszustwa podatkowe, zwłaszcza art. 54, 55, 56 § 1-3 i 76 k.k.s. Drugi obejmuje typy instru-

---

<sup>17</sup> Por. art. 56a-56f k.k.s.; ustawa z 6.11.2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych, Dz. U. z 2024 r. poz. 1685 ze zm.

<sup>18</sup> Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1371 z 5.7.2017 r. w sprawie zwalczania za pośrednictwem prawa karnego nadużyć na szkodę interesów finansowych Unii, Dz.Urz. UE L Nr 198, str. 29 ze zm motyw 4 oraz art. 3.

mentalne i towarzyszące, w szczególności art. 62 k.k.s. oraz formalny art. 56 § 4 k.k.s. Trzeci stanowią wyspecjalizowane delikty informacyjne z art. 56a-56f k.k.s. Tak uporządkowana typizacja pozwala zachować główną oś rozdziału, którą pozostaje art. 56 § 1-3 k.k.s., a zarazem nie tracić z pola widzenia współczesnej ewolucji k.k.s. w stronę ochrony rzetelności informacji podatkowej.

#### **4. Spory doktrynalne wokół katalogu czynów zaliczanych do oszustw podatkowych**

Spór o katalog czynów zaliczanych do oszustw podatkowych nie jest jedynie sporem terminologicznym. Od przyjętego rozumienia tej kategorii zależy sposób uporządkowania materii, zakres porównań między typami karnoskarbowymi oraz ocena, czy dany czyn narusza tylko formalny obowiązek podatkowy, czy też zawiera właściwy mechanizm oszukańczy. Pojęcie oszustwa podatkowego pełni zatem funkcję porządkującą, ale powinno obejmować wyłącznie te zachowania, w których występuje zafałszowanie informacji relewantnej podatkowo oraz co najmniej narażenie należności publicznoprawnej na uszczuplenie<sup>19</sup>.

W doktrynie ujawniły się dwa zasadnicze sposoby ujmowania tej kategorii. Ujęcie szersze akcentuje funkcjonalny mechanizm działania sprawcy. W jego ramach do oszustw podatkowych zalicza się nie tylko zachowania polegające na aktywnym podaniu nieprawdy, lecz także zaniechania albo konstrukcje podmiotowe, które prowadzą do wytworzenia po stronie organu obrazu sprzecznego z rzeczywistością. Dlatego w tym nurcie rozważa się przede wszystkim art. 54, 55, 56 i 76 k.k.s., a niekiedy także inne typy, jeśli wykazują podobną funkcję oszukańczą<sup>20</sup>.

Stanowisko węższe wychodzi natomiast z założenia, że pojęciem oszustwa podatkowego *sensu stricto* należy obejmować przede wszystkim czyny, w których ustawodawca posłużył się wyraźnym znamieniem

---

<sup>19</sup> Por. Z. Wardak, *Karnoskarbowa...*, s. 62; L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 75.

<sup>20</sup> Por. S. Baniak, *Prawo...*, s. 125; F. Prusak, *Prawo i postępowanie...*, s. 120.

wprowadzenia w błąd albo konstrukcją szczególnie zbliżoną do oszustwa powszechnego. W takim ujęciu centralne miejsce zajmuje art. 76 k.k.s. Walorem tej koncepcji jest jej ostrość gwarancyjna, chroniąca przed nazywaniem oszustwem każdego naruszenia obowiązku podatkowego. Słabością pozostaje natomiast ryzyko pominięcia swoistości prawa karnego skarbowego, w którym oszukańczy charakter czynu może wynikać także z naruszenia obowiązku ujawnienia informacji<sup>21</sup>.

Między tymi ujęciami mieści się koncepcja odwołująca się do mechanizmu wykonawczego. Istotne jest w niej nie samo użycie przez ustawodawcę słowa „oszustwo” albo zwrotu „wprowadza w błąd”, lecz to, czy zachowanie sprawcy prowadzi do rozbieżności między stanem rzeczywistym a jego obrazem u organu podatkowego. Już O. Górniok wskazywała, że czyny oszukańcze zmierzają do wytworzenia u innej osoby obrazu sprzecznego z rzeczywistością w celu osiągnięcia skutku majątkowego. W prawie karnym skarbowym odpowiednikiem tego skutku jest uszczuplenie albo narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej<sup>22</sup>.

Najwięcej wątpliwości budzi art. 54 k.k.s. Argument przeciwko zaliczeniu tego typu do oszustw podatkowych opiera się na twierdzeniu, że sprawca uchylający się od opodatkowania przez nieujawnienie przedmiotu lub podstawy opodatkowania nie składa nierzetelnej deklaracji, a niekiedy w ogóle nie wchodzi w komunikację z organem. Pogląd ten trafnie odróżnia brak udziału w procedurze podatkowej od udziału nierzetelnego. Nie przekonuje jednak w pełni, jeżeli zważyć, że milczenie podatnika tam, gdzie ciąży na nim prawny obowiązek ujawnienia, może wytworzyć po stronie organu fałszywy obraz braku zdarzenia podatkowego<sup>23</sup>.

Podobny problem, choć w innej postaci, występuje przy art. 55 k.k.s. Firmanctwo polega na posłużeniu się imieniem, nazwiskiem, nazwą albo firmą innego podmiotu w celu zatajenia prowadzenia działalności

---

<sup>21</sup> P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja...*, s. 61 i n.

<sup>22</sup> O. Górniok, *Przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu...*, s. 13.

<sup>23</sup> L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 74-80; I. Zgoliński, *Komentarz do art. 54, [w:] Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. idem. Warszawa 2018, s. 383.

na własny rachunek albo rzeczywistych jej rozmiarów. Organ otrzymuje więc informację o podmiocie pozornym lub podstawionym, podczas gdy rzeczywisty podatnik pozostaje ukryty. Z tego względu art. 55 k.k.s. zasadnie może być zaliczany do szerzej rozumianych oszustw podatkowych, o ile zachowany zostaje warunek narażenia podatku na uszczuplenie<sup>24</sup>.

Art. 56 k.k.s. zajmuje w tym sporze miejsce szczególne. Nie zawiera znamienia „wprowadzenia w błąd” *expressis verbis*, co osłabia argument za kwalifikowaniem go jako oszustwa podatkowego *sensu stricto* w rozumieniu najbardziej rygorystycznym. Zarazem jednak jego konstrukcja stanowi modelowy przykład zafałszowania informacji podatkowej: sprawca składa deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę, zataja prawdę albo nie zawiadamia o zmianie danych, a przez to naraża podatek na uszczuplenie. Dlatego najtrafniejsze pozostaje określenie art. 56 § 1-3 k.k.s. jako oszustwa podatkowego deklaracyjnego<sup>25</sup>.

Odmienne należy oceniać art. 76 k.k.s. Jeżeli poszukiwać w Kodeksie karnym skarbowym typu najbardziej zbliżonego do klasycznej konstrukcji oszustwa, to właśnie ten przepis wysuwa się na plan pierwszy. Ustawodawca posługuje się tu znamieniem wprowadzenia w błąd właściwego organu, a przedmiotem zachowania jest uzyskanie nienależnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej, nadpłaty, zwrotu podatku, zwrotu innej należności publicznoprawnej albo jej zaliczenia. Nie oznacza to, że art. 76 k.k.s. wyczerpuje kategorię oszustw podatkowych; oznacza jedynie, że jest jej najczystszą konstrukcyjnie postacią w ujęciu wąskim<sup>26</sup>.

Poza zasadniczym katalogiem należy pozostawić typy, w których występuje nierzetelność informacyjna, lecz nie ma ustawowego znamienia narażenia należności publicznoprawnej na uszczuplenie albo brak typowego mechanizmu oszukańczego. Dotyczy to zwłaszcza art.

<sup>24</sup> Art. 54 § 1 i art. 55 § 1 k.k.s. Zob. w tym przedmiocie wnikliwe studium w pracy doktorskiej P. Trojanka, *Przestępstwo firmantstwa*, Warszawa 2023, s. 90 i n., mps. pracy doktorskiej pod kierunkiem J. Sobczaka, Uniwersytet SWPS.

<sup>25</sup> K. Czichy, *Odpowiedzialność za oszustwa w deklaracji podatkowej*, Prok. i Pr. 2010, nr 12, s. 72 i n.

<sup>26</sup> Art. 76 § 1 k.k.s.; por. P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja oszustwa...*, s. 61 i n.

56a-56f k.k.s., które należy ujmować jako delikty rzetelności informacji podatkowej, dokumentacyjnej, rejestracyjnej i raportowej. Podobnie art. 62 k.k.s., choć istotny w praktyce fakturowej, dotyczy przede wszystkim nierzetelnego dokumentu, nie zaś samej nierzetelnej deklaracji. Wreszcie art. 57 k.k.s. obejmuje uporczywe niewpłacanie podatku w terminie, a więc niewykonanie obowiązku już znanego organowi, nie zaś wytworzenie fałszywego obrazu rzeczywistości<sup>27</sup>.

Na potrzeby niniejszego opracowania przyjąć należy rozwiązanie umiarkowane. Oszustwami podatkowymi w ścisłym znaczeniu funkcjonalnym są te delikty, w których występują łącznie: zafałszowanie informacji podatkowej, związek z obowiązkiem podatkowym, narażenie albo uszczuplenie należności publicznoprawnej oraz umyślność sprawcy. W takim ujęciu art. 54, 55, 56 i 76 k.k.s. tworzą podstawowy katalog czynów rozważanych w sporze doktrynalnym, natomiast art. 56 § 1-3 k.k.s. pozostaje osią dalszego wywodu jako oszustwo podatkowe deklaracyjne. Pozwala to uniknąć zarówno nadmiernego zawężenia pojęcia do art. 76 k.k.s., jak i jego rozszerzenia na każdy formalny delikt podatkowy.

## **5. Art. 56 § 1-3 k.k.s. jako oszustwo podatkowe deklaracyjne**

Art. 56 § 1-3 k.k.s. zajmuje w systemie przestępstw i wykroczeń podatkowych miejsce szczególne. Nie jest typem najogólniejszym, ponieważ nie obejmuje każdego uchybienia w rozliczeniu daniny publicznej; nie jest też wyłącznie typem techniczno-deklaracyjnym, gdyż jego istotą nie jest samo wadliwe wypełnienie formularza. Przepis ten penalizuje kwalifikowaną nierzetelność informacyjną podatnika, wyrażającą się w tym, że przez deklarację albo oświadczenie przedstawia on organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi albo płatnikowi obraz rzeczywistości podatkowej niezgodny z prawdą lub niepełny, a tym samym naraża podatek na uszczuplenie<sup>28</sup>. W tym znaczeniu art. 56 § 1-3 k.k.s. stanowi klasyczny model oszustwa podatkowego deklaracyjnego.

---

<sup>27</sup> Art. 56a-56f, art. 57 oraz art. 62 k.k.s.

<sup>28</sup> Art. 56 § 1-3 k.k.s.

Określenie to wymaga jednak pewnej ostrożności. Art. 56 k.k.s. nie zawiera znamienia „wprowadzenia w błąd” ujętego *expressis verbis*, nie wymaga także działania w celu osiągnięcia korzyści majątkowej ani doprowadzenia innej osoby do niekorzystnego rozporządzenia mieniem. Nie jest więc prostym odpowiednikiem art. 286 k.k. Jego oszukańczy charakter wynika z innego mechanizmu: z naruszenia obowiązku rzetelnego samoobliczenia i ujawnienia danych podatkowo relewantnych. Jeżeli bowiem współczesny system podatkowy opiera się w znacznej mierze na aktywności informacyjnej podatnika, to deklaracja podatkowa przestaje być jedynie czynnością formalną, a staje się podstawowym nośnikiem prawdy podatkowej<sup>29</sup>.

Czynność sprawcza w art. 56 § 1 k.k.s. została powiązana ze złożeniem deklaracji lub oświadczenia. Deklaracja jest sformalizowanym komunikatem składanym w wykonaniu obowiązku podatkowego i służy ustaleniu, samoobliczeniu albo wykazaniu należności podatkowej. Oświadczenie ma charakter pojęciowo szerszy, lecz również musi dotyczyć danych mających znaczenie dla powstania, wysokości, wymagalności lub prawidłowego rozliczenia podatku. Nie każde pismo kierowane do organu będzie zatem relewantne z punktu widzenia art. 56 k.k.s.; relewantne jest tylko takie, które w określonym reżimie podatkowym pełni funkcję informacyjną wpływającą na rozliczenie daniny.

Pierwszą postacią zachowania sprawcy jest podanie nieprawdy. Chodzi tu o pozytywne przedstawienie faktu, wielkości, zdarzenia gospodarczego albo innej okoliczności podatkowo istotnej w sposób niezgodny z rzeczywistością. Nieprawda w rozumieniu art. 56 k.k.s. nie może być jednak utożsamiana z każdym błędem w rozliczeniu ani z każdą wadliwą kwalifikacją prawnopodatkową. Granica między odpowiedzialnością karnoskarbową a błędem podatkowym przebiega tam, gdzie nieprawidłowość traci charakter sporu interpretacyjnego lub rachunkowej omyłki, a staje się świadomym przedstawieniem danych sprzecznych ze stanem rzeczywistym. W tym kontekście zachowuje znaczenie stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, który akcentował konieczność takiej wykładni znamienia „nieprawdy”, aby nie prowa-

<sup>29</sup> Por. L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces...*, s. 74-79; L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 70-82.

działa ona do karania samego sporu o ocenę prawną przy zachowaniu gwarancyjnej funkcji prawa karnego<sup>30</sup>.

Drugą postacią jest zatajenie prawdy. Nie polega ono na biernym milczeniu w sensie potocznym, lecz na przemilczeniu danych, których ujawnienia wymaga obowiązek podatkowy i których brak może zniekształcić obraz sytuacji podatnika. Zatajenie prawdy ma zatem charakter informacyjnego zaniechania w ramach istniejącego obowiązku ujawnienia. Podatnik, który składa deklarację niepełną, usuwa z pola widzenia organu te elementy rzeczywistości, bez których nie jest możliwe prawidłowe ustalenie zobowiązania podatkowego. Właśnie dlatego zatajenie prawdy należy traktować jako równorzędną wobec podania nieprawdy postać oszustwa deklaracyjnego.

Trzecią postacią zachowania jest niedopełnienie obowiązku zawiadomienia o zmianie danych. Znamienia tego nie należy pomijać, choć w praktyce i literaturze bywa ono mniej eksponowane niż podanie nieprawdy i zatajenie prawdy. Jego sens ujawnia się w sytuacjach, w których pierwotnie podane informacje mogły odpowiadać rzeczywistości, lecz późniejsza zmiana stanu faktycznego albo prawnego wymagała aktualizacji. Brak zawiadomienia sprawia wówczas, że organ lub płatnik nadal operuje informacją przestarzałą, a zatem już nieprawdziwą z punktu widzenia aktualnego obowiązku podatkowego.

Wszystkie wymienione postacie zachowania muszą prowadzić do narażenia podatku na uszczuplenie. Jest to znamień o zasadniczym znaczeniu gwarancyjnym. Art. 56 § 1-3 k.k.s. nie penalizuje bowiem nierzetelności deklaracyjnej *in abstracto*, lecz taką nierzetelność, która w konkretnym układzie podatkowym stwarza realne niebezpieczeństwo dla prawidłowego poboru podatku. Narażenie nie jest tożsame z rzeczywistym uszczupleniem; wystarczy stworzenie stanu konkretnego zagrożenia, że podatek nie zostanie ustalony, zadeklarowany albo zapłacony w należnej wysokości. Nie zwalnia to jednak sądu od obowiązku ustalenia mechanizmu narażenia i jego kwoty. Sąd Najwyższy trafnie podkreślał, że opis czynu z art. 56 k.k.s. nie może abstrahować od ustalenia podatku narażonego na uszczuplenie,

---

<sup>30</sup> Wyr. TK z 12.9.2005 r., SK 13/05, OTK-A 2005, Nr 8, poz. 91. Zob. także K. Czychy, *Odpowiedzialność za oszustwa...*, s. 63 i n.

ponieważ dopiero ta okoliczność pozwala prawidłowo określić kwalifikację prawną czynu<sup>31</sup>.

Struktura § 1-3 art. 56 k.k.s. została oparta na stopniowaniu wagi czynu według wartości podatku narażonego na uszczuplenie. Typ podstawowy z § 1 obejmuje przypadki najpoważniejsze. § 2 przewiduje łagodniejszą odpowiedzialność w wypadku małej wartości, natomiast § 3 kwalifikuje czyn jako wykroczenie skarbowe, gdy kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu. Mechanizm ten potwierdza, że ustawodawca łączy dogmatyczną istotę oszustwa deklaracyjnego nie z samą wadliwością deklaracji, lecz z ciężarem fiskalnego zagrożenia, jakie wadliwość ta wywołuje.

W tym miejscu należy odróżnić art. 56 k.k.s. od art. 54 k.k.s. oraz art. 76 k.k.s. Art. 54 k.k.s. dotyczy przede wszystkim uchylania się od opodatkowania przez nieujawnienie przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo niezłożenie deklaracji. Art. 56 k.k.s. zakłada natomiast wejście podatnika w sformalizowany obieg deklaracyjny, lecz wejście nierzetelne. Podatnik nie pozostaje poza systemem ujawnienia, ale uczestniczy w nim w sposób zafałszowany. Z kolei art. 76 k.k.s. odnosi się do uzyskania nienależnego zwrotu podatku lub innej należności publicznoprawnej i zawiera wyraźniejszy element wprowadzenia organu w błąd. Z tego powodu w doktrynie trafnie wskazuje się, że art. 56 k.k.s. i art. 76 k.k.s. opisują różne odmiany oszukańczego oddziaływania na rozliczenie publicznoprawne<sup>32</sup>.

Szczegółnej uwagi wymaga relacja art. 56 k.k.s. do typów fakturowych, zwłaszcza art. 62 § 2 k.k.s. Faktura nierzetelna może być źródłem danych wykorzystanych następnie w deklaracji, ale nie jest deklaracją. Jej wystawienie lub użycie narusza inny obowiązek niż złożenie nierzetelnej deklaracji podatkowej. Dopiero przeniesienie fikcyjnej lub nieprawdziwej treści faktury do deklaracji może uruchomić odpowiedzialność z art. 56 k.k.s., jeżeli prowadzi do narażenia podatku na uszczuplenie. W orzecznictwie słusznie wskazuje się, że nie wolno zacierać granic między formalnym typem fakturowym a materialnym

---

<sup>31</sup> Wyr. SN z 5.3.2015 r., III KK 407/14, OSNKW 2015, Nr 6, poz. 49.

<sup>32</sup> P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja...*, s. 61 i n.; Z. Wardak, *Karnoskarbowa...*, s. 57-68.

typem narażeniowym, ponieważ każdy z nich pełni inną funkcję w systemie ochrony obowiązków podatkowych<sup>33</sup>.

Art. 56 § 1-3 k.k.s. ma przy tym charakter blankietowy w tym sensie, że dla ustalenia zakresu obowiązku deklaracyjnego, treści wymaganych danych i znaczenia ich nieprawdziwości konieczne jest sięgnięcie do właściwych przepisów prawa podatkowego. Nie osłabia to samodzielności typu karnoskarbowego, lecz przesądza o metodzie jego stosowania. Sąd karny skarbowy nie może poprzestać na stwierdzeniu, że deklaracja była „nieprawidłowa”; musi ustalić, jaki obowiązek podatkowy został naruszony, jakie dane były wymagane, dlaczego były nieprawdziwe lub niepełne oraz w jaki sposób wpłynęło to na narażenie podatku. Właśnie w tym miejscu szczególnie wyraźnie ujawnia się zależność prawa karnego skarbowego od prawa podatkowego<sup>34</sup>.

Nie można również tracić z pola widzenia, że art. 56 k.k.s. nie jest instrumentem represji za każde niedoskonałe rozliczenie podatku. Jego stosowanie wymaga wykazania umyślności, choć szczegółowa analiza strony podmiotowej należy do dalszych części rozdziału. Już w tym miejscu trzeba jednak zaznaczyć, że odpowiedzialność nie może być budowana wyłącznie na obiektywnej nieprawidłowości deklaracji, zwłaszcza w warunkach złożoności prawa podatkowego. Umyślność musi obejmować co najmniej świadomość nierzetelności danych oraz godzenie się na skutek w postaci narażenia podatku na uszczuplenie. Najnowsze orzecznictwo Sądu Najwyższego słusznie akcentuje, że samo formalne pełnienie funkcji w strukturze podmiotu gospodarczego nie wystarcza do przypisania zamiaru popełnienia czynu z art. 56 k.k.s.<sup>35</sup>.

W konsekwencji art. 56 § 1-3 k.k.s. powinien być ujmowany jako typ o wyraźnie deklaracyjnym, ale zarazem materialnym charakterze.

---

<sup>33</sup> Uchw. SN z 30.9.2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, Nr 9-10, poz. 75; wyr. SN z 5.3.2015 r., III KK 407/14, OSNKW 2015, Nr 6, poz. 49.

<sup>34</sup> Por. wyr. SN z 5.11.2019 r., IV KK 730/18, LEX nr 2749960; I. Zgoliński, *Komentarz do art. 56*, [w:] Kodeks karny skarbowy. Komentarz, red. I. Zgoliński, Warszawa 2018.

<sup>35</sup> Post. SN z 27.3.2023 r., II KK 52/23; wyr. SN z 22.8.2024 r., II KK 127/24. Por. także wyr. SN z 12.9.2019 r., IV KK 435/18.

Deklaracyjnym, ponieważ zachowanie sprawcy realizuje się przez sformalizowany nośnik informacji podatkowej. Materialnym, ponieważ odpowiedzialność zależy od realnego narażenia podatku na uszczuplenie, a nie od samej wadliwości dokumentu. Tak rozumiany przepis stanowi centralną postać oszustwa podatkowego deklaracyjnego *de lege lata*. Pozwala on zarazem zachować niezbędną równowagę: z jednej strony chroni interes fiskalny i rzetelność samoobliczenia podatku, z drugiej nie przekształca prawa karnego skarbowego w sankcję za każdy błąd, niejasność albo spór interpretacyjny powstały na tle prawa podatkowego.

## 6. Art. 56 § 4 k.k.s. jako formalny typ deklaracyjny

Art. 56 § 4 k.k.s. należy omawiać osobno, ponieważ mimo systemowego sąsiedztwa z oszustwem podatkowym deklaracyjnym z art. 56 § 1-3 k.k.s. nie powiela jego konstrukcji. Przepis ten obejmuje podatnika, który mimo ujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania nie składa w terminie deklaracji albo oświadczenia, jak również narusza obowiązki dotyczące ich elektronicznej postaci lub zgodności z właściwym wzorem dokumentu elektronicznego. Nie chodzi tu więc o podanie nieprawdy, zatajenie prawdy ani narażenie podatku na uszczuplenie, lecz o formalne naruszenie obowiązku deklaracyjnego<sup>36</sup>.

Różnica wobec art. 56 § 1-3 k.k.s. jest zasadnicza. W typie deklaracyjnego oszustwa podatkowego bezprawie koncentruje się na materialnym zafałszowaniu informacji relewantnej podatkowo. W art. 56 § 4 k.k.s. punkt ciężkości zostaje przesunięty na terminowość, formę i techniczną prawidłowość przekazania deklaracji. Ujawnienie przedmiotu lub podstawy opodatkowania wyłącza zarazem utożsamienie tej regulacji z uchylaniem się od opodatkowania z art. 54 k.k.s. *Ratio legis* przepisu polega zatem na ochronie prawidłowego obiegu informacji podatkowej, a nie na zwalczaniu klasycznego mechanizmu oszukańczego<sup>37</sup>.

---

<sup>36</sup> Art. 56 § 4 k.k.s.

<sup>37</sup> Por. L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces...*, s. 95-101.

Nie oznacza to, że art. 56 § 4 k.k.s. ma znaczenie błahe. Współczesna deklaracja podatkowa jest nie tylko dokumentem rozliczeniowym, ale także instrumentem komunikacji z administracją skarbową. Terminowe i prawidłowe technicznie złożenie deklaracji pozwala organowi podjąć czynności weryfikacyjne, kontrolne i analityczne. Formalny charakter typu nie pozbawia go więc doniosłości publicznoprawnej, lecz przesądza o jego kwalifikacji. Najtrafniej określić go jako formalny delikt deklaracyjny, pozostający w bezpośrednim otoczeniu oszustwa podatkowego deklaracyjnego, ale niebędący oszustwem podatkowym *sensu stricto*. W strukturze rozdziału pełni on funkcję porządkującą: zamyka analizę art. 56 k.k.s. przez pokazanie, że rzetelność informacji podatkowej obejmuje zarówno prawdziwość treści, jak i prawidłowość jej formalnego przekazania *de lege lata*<sup>38</sup>.

## **7. Art. 56a-56f k.k.s. jako szczególne typy nierzetelności informacyjnej, dokumentacyjnej i raportowej**

Art. 56a-56f k.k.s. tworzą wyspecjalizowane otoczenie normatywne art. 56 k.k.s., lecz nie są jego prostymi odmianami. Ich wspólnym mianownikiem jest ochrona rzetelności informacji podatkowej w różnych postaciach: informacji składanej dla potrzeb VAT, danych rejestracyjnych w akcyzie, dokumentacji cen transferowych, oświadczeń i informacji w podatkach dochodowych, oświadczenia udziałowca lub akcjonariusza przy ryczałcie od dochodów spółek oraz informacji o opodatkowaniu wyrównawczym. W tym sensie klasyczny model deklaracji podatkowej zostaje uzupełniony o obowiązki dokumentacyjne, rejestracyjne i raportowe, których naruszenie może istotnie zakłócić rozpoznanie rzeczywistej sytuacji podatnika przez administrację skarbową<sup>39</sup>.

Przepisy te nie powinny jednak prowadzić do rozmycia pojęcia oszustwa podatkowego. W wielu z nich brak znamienia narażenia podatku na uszczuplenie, które w art. 56 § 1-3 k.k.s. ma znaczenie konstytutywne.

<sup>38</sup> Por. F. Prusak, *Prawo i postępowanie...*, s. 120-123; Z. Wardak, *Karnoskarbo- wa...*, s. 62-66.

<sup>39</sup> Art. 56a-56f k.k.s.

Część typów ma charakter formalny, część dokumentacyjny, część rejestracyjny, a część raportowy. Najtrafniej określać je zatem jako delikty rzetelności informacji podatkowej, pozostające funkcjonalnie blisko oszustwa deklaracyjnego, lecz konstrukcyjnie od niego odrębne<sup>40</sup>.

Art. 56a k.k.s. dotyczy informacji związanej z odliczeniem podatku od towarów i usług w odniesieniu do pojazdów samochodowych. Penalizowane jest niezłożenie wymaganej informacji, złożenie jej po terminie albo podanie w niej danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym, jeżeli podatnik dokonuje odliczenia podatku niezgodnie z przepisami o VAT. Przepis ten dobrze pokazuje odejście od deklaracji jako jedynego nośnika ryzyka karnoskarbowego. Sankcjonowana informacja ma charakter szczególny i warunkuje prawidłowość konkretnego sposobu rozliczenia podatku. Znaczące jest również wprowadzenie swoistej klauzuli niekaralności, gdy spóźnione złożenie informacji nastąpi przed podjęciem określonych czynności przez organy. *Ratio legis* przepisu obejmuje więc nie tylko represję, lecz także przywrócenie prawidłowego stanu informacyjnego<sup>41</sup>.

Art. 56b k.k.s. przenosi problem rzetelności informacji na grunt podatku akcyzowego. Obejmuje przede wszystkim obowiązki rejestracyjne i zgłoszeniowe dotyczące określonych podmiotów oraz zmian danych relewantnych dla opodatkowania akcyzą. Nie jest to klasyczne oszustwo podatkowe, ponieważ oś przepisu nie przebiega przez nierzetelną deklarację prowadzącą do narażenia podatku na uszczuplenie, lecz przez nieprawidłowy status informacyjny podmiotu wobec administracji akcyzowej. W obszarze akcyzy prawidłowa identyfikacja podmiotu, rodzaju działalności i zmian danych jest jednak warunkiem kontroli obrotu towarami szczególnie wrażliwymi fiskalnie. W orzecznictwie pojawia się już bezpośrednie zastosowanie art. 56b § 2 k.k.s., choć na obecnym etapie nie można mówić o ukształtowanej linii judykatury<sup>42</sup>.

<sup>40</sup> Por. L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces...*, s. 95-101; Z. Wardak, *Karnoskarbowo...*, s. 62-66.

<sup>41</sup> Art. 56a k.k.s. w zw. z art. 86a ust. 12 ustawy z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług; zob. również art. 56a § 3 k.k.s.

<sup>42</sup> Art. 56b k.k.s. w zw. z art. 16, art. 16b, art. 19, art. 20a i art. 20f ustawy z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym; wyr. SO w Piotrkowie Trybunalskim z 4.2.2025 r., IV Ka 534/24.

Szczególne miejsce zajmuje art. 56c k.k.s., dotyczący lokalnej i grupowej dokumentacji cen transferowych. Przepis ten nie jest zorientowany na deklarację podatkową, ale na dokumentację pozwalającą ocenić rynkowość rozliczeń między podmiotami powiązanymi. Penalizuje niesporządzenie wymaganej dokumentacji, niedołączenie dokumentacji grupowej, sporządzenie dokumentacji niezgodnie ze stanem rzeczywistym oraz sporządzenie jej po terminie. Jest to więc typ dokumentacyjny, choć znamię sporządzenia dokumentacji niezgodnie ze stanem rzeczywistym wykazuje wyraźne pokrewieństwo z mechanizmem podania nieprawdy. Jego znaczenie wzrasta wraz z rolą cen transferowych w opodatkowaniu grup kapitałowych i transakcji transgranicznych<sup>43</sup>.

Art. 56d k.k.s. pozostaje najbliższy konstrukcji art. 56 § 1 k.k.s., ponieważ posługuje się znamionami podania nieprawdy i zatajenia prawdy. Przedmiotem zachowania są jednak szczególne oświadczenia i informacje przewidziane w ustawach o podatkach dochodowych, w tym związane z mechanizmami poboru podatku, zwrotem podatku i stosowaniem preferencji. Nie chodzi więc o ogólną deklarację podatkową, lecz o wyspecjalizowane komunikaty, których prawdziwość warunkuje zastosowanie określonego reżimu podatkowego. Wykładnia tego przepisu powinna pozostawać restrykcyjna: nie każde uchybienie formalne w obszarze PIT lub CIT może zostać utożsamione z podaniem nieprawdy albo zatajeniem prawdy<sup>44</sup>.

Jeszcze dalej od klasycznej relacji podatnik – organ podatkowy odchodzi art. 56e k.k.s. Adresatem obowiązku jest osoba fizyczna będąca udziałowcem albo akcjonariuszem podatnika opodatkowanego ryczałtem od dochodów spółek, a informacja trafia do podatnika, nie zaś bezpośrednio do organu podatkowego. Odpowiedzialność wiąże się z niezłożeniem oświadczenia, złożeniem go po terminie albo podaniem

---

<sup>43</sup> Art. 56c k.k.s. w zw. z art. 23w i art. 23zb ustawy z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11k i art. 11p ustawy z 15.2.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych; por. M. Charkiewicz, *Ceny transferowe a odpowiedzialność karna skarbową*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 6, s. 27-31

<sup>44</sup> Art. 56d k.k.s.; por. art. 41 ustawy z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 26 i art. 26b ustawy z 15.2.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

w nim danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym. Rozwiązanie to pokazuje, że współczesna odpowiedzialność za nierzetelność informacji podatkowej obejmuje również sytuacje, w których wadliwa informacja oddziałuje na rozliczenie pośrednio, przez innego uczestnika stosunku podatkowego<sup>45</sup>.

Najbardziej wyspecjalizowany charakter ma art. 56f k.k.s., odnoszący się do informacji o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych. Przepis obejmuje zarówno niezłożenie informacji, naruszenie wymogów jej elektronicznej postaci i zgodności ze wzorem dokumentu elektronicznego, jak i podanie nieprawdy, zatajenie prawdy oraz złożenie informacji po terminie. W jednym artykule ustawodawca zestawiał więc naruszenia formalne, terminowe i materialnie nierzetelne. Taka konstrukcja dobrze oddaje kierunek rozwoju prawa karnego skarbowego: im bardziej złożone i ponadnarodowe są mechanizmy opodatkowania, tym większego znaczenia nabiera karnoskarbowa ochrona raportowania<sup>46</sup>.

Analiza art. 56a-56f k.k.s. powinna uwzględniać także unijny wymiar ochrony interesów finansowych. Szczególne znaczenie ma dyrektywa PIF, która nakazuje państwom członkowskim zapewnienie skutecznej reakcji karnej na nadużycia godzące w interesy finansowe Unii i obejmuje poważne przestępstwa przeciwko wspólnemu systemowi VAT, gdy mają charakter transgraniczny oraz spełniają próg wartościowy wskazany w dyrektywie<sup>47</sup>. Art. 56a k.k.s. i częściowo art. 56f k.k.s. nie mogą być więc czytane wyłącznie jako przepisy krajowo-techniczne. Stanowią element szerszej, europejskiej architektury ochrony rzetelności informacji podatkowej, choć oczywiście każdorazowo muszą być stosowane z poszanowaniem zasad określoności czynu zabronionego, winy i proporcjonalności represji.

Wspólna ocena art. 56a-56f k.k.s. prowadzi do wniosku, że przepisy te tworzą szczególną warstwę ochrony rzetelności informacji podatko-

---

<sup>45</sup> Art. 56e k.k.s. w zw. z art. 28s ust. 1 ustawy z 15.2.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>46</sup> Art. 56f k.k.s. w zw. z art. 133 ust. 1 ustawy z 6.11.2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych.

<sup>47</sup> Tamże, art. 2 ust. 2 oraz art. 3 ust. 2 lit. d; zob. także art. 325 TFUE.

wej. Nie zastępują art. 56 § 1-3 k.k.s. i nie czynią z każdej nierzetelności informacyjnej oszustwa podatkowego. Ich funkcją jest zabezpieczenie tych punktów systemu, w których deklaracja przestała być jedynym nośnikiem informacji dla organów skarbowych. W dalszym wywodzie należy zatem zachować rozróżnienie między oszustwem podatkowym deklaracyjnym, którego rdzeniem jest narażenie podatku na uszczuplenie przez nierzetelną deklarację lub oświadczenie, a deliktami pokrewnymi, których istotą jest naruszenie wyspecjalizowanego obowiązku informacyjnego, dokumentacyjnego, rejestracyjnego albo raportowego *de lege lata*<sup>48</sup>.

## **8. Znamiona czynu z art. 56 § 1-3 k.k.s.**

Analiza znamion czynu z art. 56 § 1-3 k.k.s. wymaga zachowania porządku właściwego prawu karnemu skarbowemu. Nie wystarcza stwierdzenie, że podatnik złożył deklarację nieodpowiadającą rzeczywistości. Trzeba ustalić, jakie dobro prawne zostało zagrożone, kto mógł być sprawcą czynu, na czym polegała czynność wykonawcza, czy doszło do narażenia podatku na uszczuplenie oraz czy zachowanie to można przypisać sprawcy w płaszczyźnie strony podmiotowej. Dopiero łączne wykazanie tych elementów pozwala mówić o odpowiedzialności za oszustwo podatkowe deklaracyjne, a nie jedynie o nieprawidłowości w rozliczeniu podatkowym<sup>49</sup>.

Przedmiotem ochrony art. 56 § 1-3 k.k.s. jest w pierwszej kolejności prawidłowość wykonywania obowiązków podatkowych, ujmowana przez pryzmat rzetelnego przekazywania organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi albo płatnikowi informacji istotnych dla wymiaru lub poboru podatku. Dobrem chronionym nie jest więc sama deklaracja jako dokument, lecz prawidłowe funkcjonowanie mechanizmu podatkowego opartego na samoobliczeniu, samoidentyfikacji i lojalnym ujawnieniu danych. W tle pozostaje oczywiście

---

<sup>48</sup> Por. P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja...*, s. 61 i n.; L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 75-78.

<sup>49</sup> Por. art. 56 § 1-3 k.k.s.; zob. także art. 4 § 1-2, art. 9 § 3 i art. 53 k.k.s.

interes fiskalny Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego albo innych uprawnionych podmiotów, ale jego ochrona dokonuje się przez zabezpieczenie rzetelności informacji podatkowej<sup>50</sup>.

Od przedmiotu ochrony należy odróżnić przedmiot czynności wykonawczej. W art. 56 § 1 k.k.s. są nim deklaracja albo oświadczenie, a ściślej: zawarte w nich dane podatkowo relewantne. Pojęcie deklaracji należy interpretować systemowo, z uwzględnieniem art. 3 pkt 5 Ordynacji podatkowej, który obejmuje nim również zeznania, wykazy, zestawienia, sprawozdania oraz informacje składane na podstawie przepisów prawa podatkowego. Nie oznacza to jednak, że każde pismo procesowe podatnika jest deklaracją w rozumieniu art. 56 k.k.s. Rozstrzyga funkcja: dokument musi być nośnikiem danych, od których zależy powstanie, wysokość, weryfikacja albo pobór podatku. Oświadczenie ma charakter pojęciowo szerszy, lecz także ono musi dotyczyć danych prawnie relewantnych dla rozliczenia podatku, a nie dowolnej wypowiedzi podatnika w postępowaniu<sup>51</sup>.

Nie należy utożsamiać deklaracji ani oświadczenia z dokumentami źródłowymi. Faktura, umowa, ewidencja księgowa czy dokument magazynowy mogą być podstawą sporządzenia nierzetelnej deklaracji, ale nie zastępują jej w strukturze art. 56 k.k.s. Dopiero ich wykorzystanie w deklaracji lub oświadczeniu może stać się elementem czynu polegającego na podaniu nieprawdy albo zatajeniu prawdy. Takie rozróżnienie ma szczególne znaczenie w sprawach fakturowych i karuzelowych: fałszywa faktura może uruchamiać art. 62 k.k.s. albo przepisy k.k., natomiast art. 56 k.k.s. aktualizuje się dopiero wtedy, gdy nierzetelna treść zostaje wprowadzona do deklaracyjnego mechanizmu rozliczenia podatku<sup>52</sup>.

Podmiotem czynu z art. 56 § 1-3 k.k.s. jest zasadniczo podatnik. Jest to typ indywidualny, osadzony w obowiązku podatkowym konkretnego podmiotu. Nie oznacza to jednak, że odpowiedzialność ogranicza się

---

<sup>50</sup> Por. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 75-80; L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces...*, s. 95-101.

<sup>51</sup> Art. 3 pkt 5 ustawy z 29.8.1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. z 2026 r. poz. 622 ze zm.; por. I. Zgoliński, *Komentarz do art. 56*.

<sup>52</sup> Por. P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja...*, s. 58-63; Z. Wardak, *Karnoskarbową ...*, s. 62-66.

zawsze do osoby, na której formalnie ciąży zobowiązanie podatkowe. W praktyce szczególne znaczenie ma art. 9 § 3 k.k.s., pozwalający przypisać odpowiedzialność także temu, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy albo faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, zwłaszcza finansowymi, innego podmiotu. W ten sposób odpowiedzialność może objąć członka zarządu, osobę faktycznie kierującą sprawami finansowymi, prokurenta, głównego księgowego albo inną osobę realnie prowadzącą rozliczenia podatkowe, jeżeli to ona decydowała o treści deklaracji lub godziła się na jej nierzetelność<sup>53</sup>.

Nie wolno jednak wyprowadzać z art. 9 § 3 k.k.s. odpowiedzialności automatycznej. Sam status członka organu osoby prawnej, samo podpisanie dokumentu albo formalne powierzenie funkcji nie wystarczają, jeżeli nie zostanie wykazane rzeczywiste zajmowanie się sprawami gospodarczymi lub finansowymi oraz związek tej aktywności z nierzetelną deklaracją. Odpowiedzialność karnoskarbowa zachowuje charakter osobisty. Wymaga zatem ustalenia, kto miał wpływ na rozliczenie, kto znał dane źródłowe, kto decydował o sposobie ujęcia określonych zdarzeń gospodarczych i kto wreszcie miał świadomość, że deklaracja albo oświadczenie nie odpowiada rzeczywistości podatkowej<sup>54</sup>.

Strona przedmiotowa art. 56 § 1 k.k.s. obejmuje trzy alternatywne formy zachowania: podanie nieprawdy, zatajenie prawdy oraz niedopełnienie obowiązku zawiadomienia o zmianie danych objętych deklaracją lub oświadczeniem. Podanie nieprawdy ma charakter czynny i polega na pozytywnym przedstawieniu danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym. Zatajenie prawdy polega na przemilczeniu danych, których ujawnienia wymagał konkretny obowiązek podatkowy. Nie jest to zwykła bierność, lecz naruszenie powinności pełnego i rzetelnego ujawnienia informacji. Trzecia postać zachowania dotyczy sytuacji,

---

<sup>53</sup> Art. 9 § 3 k.k.s.; por. post. SN z 27.3.2023 r., II KK 52/23; wyr. SN z 22.8.2024 r., II KK 127/24.

<sup>54</sup> Por. post. SN z 27.3.2023 r., II KK 52/23, w którym zaakcentowano konieczność wykazania realnych podstaw przypisania odpowiedzialności osobie pełniącej funkcję w strukturze podmiotu gospodarczego.

w której pierwotnie ujawnione dane uległy zmianie, a sprawca nie dokonał wymaganej aktualizacji, przez co utrzymuje wobec organu lub płatnika stan informacyjnie nieprawdziwy albo niepełny<sup>55</sup>.

W każdym z tych wariantów zasadnicze znaczenie ma związek między nierzetelnością informacji a narażeniem podatku na uszczuplenie. Art. 56 § 1-3 k.k.s. nie jest typem czysto formalnym. Odpowiedzialność wymaga ustalenia, że zachowanie sprawcy stworzyło konkretne niebezpieczeństwo uszczuplenia podatku, a więc mogło doprowadzić do niewpłacenia, zaniżenia albo nienależnego pomniejszenia należności podatkowej. Nie jest konieczne, aby uszczuplenie faktycznie nastąpiło, ale nie wystarcza abstrakcyjna możliwość błędu w rozliczeniu. Sąd powinien ustalić mechanizm narażenia i jego kwotę, ponieważ od tej kwoty zależy kwalifikacja czynu jako typu podstawowego, wypadku mniejszej wartości albo wykroczenia skarbowego. Brak tego ustalenia prowadzi do wadliwości przypisania czynu<sup>56</sup>.

Strona podmiotowa art. 56 § 1-3 k.k.s. opiera się na umyślności. Kodeks karny skarbowy dopuszcza nieumyślność tylko wtedy, gdy ustawa tak stanowi, a art. 56 § 1-3 takiej podstawy nie przewiduje. Sprawca musi więc chcieć złożyć nierzetelną deklarację lub oświadczenie albo przewidując taką możliwość, godzić się na nią. Umyślność obejmuje nie tylko sam akt złożenia dokumentu, lecz także świadomość nieprawdziwości lub niepełności danych oraz ich znaczenia dla narażenia podatku na uszczuplenie. Nie można zatem utożsamiać odpowiedzialności z samą obiektywną błędnością rozliczenia. Art. 56 § 1-3 k.k.s. pozostaje typem represyjnym, którego stosowanie musi respektować gwarancyjne standardy prawa karnego *sensu largo*<sup>57</sup>.

<sup>55</sup> Por. wyr. TK z 12.9.2005 r., SK 13/05, OTK-A 2005, Nr 8, poz. 91; wyr. SA w Szczecinie z 21.6.2013 r., II AKa 74/13.

<sup>56</sup> Por. wyr. SN z 5.3.2015 r., III KK 407/14, OSNKW 2015, Nr 6, poz. 49; zob. także art. 53 § 14-16 k.k.s. w zakresie ustawowego progu, małej, dużej i wielkiej wartości. Przy minimalnym wynagrodzeniu 4806 zł w 2026 r. ustawowy próg wynosi 24 030 zł, mała wartość – 961 200 zł, duża wartość – 2 403 000 zł, a wielka wartość – 4 806 000 zł; por. rozporządzenie Rady Ministrów z 11.9.2025 r., Dz. U. z 2025 r. poz. 1242.

<sup>57</sup> Art. 4 § 1-2 k.k.s.; por. wyr. SN z 5.11.2019 r., IV KK 730/18; wyr. SN z 12.9.2019 r., IV KK 435/18; wyr. SN z 22.8.2024 r., II KK 127/24.

## **9. Wina, świadomość sprawcy i błąd w prawie karnym skarbowym**

Analiza art. 56 § 1-3 k.k.s. nie może zatrzymać się na stronie podmiotowej czynu. W praktyce podatkowej stosunkowo łatwo stwierdzić, że deklaracja okazała się obiektywnie wadliwa, że określone dane były niepełne albo że przyjęta kwalifikacja podatkowa została zakwestionowana przez organ. Nie każda taka wadliwość jest jednak oszustwem podatkowym deklaracyjnym. Prawo karne skarbowe pozostaje prawem represyjnym, a zatem wymaga przypisania sprawcy czynu w płaszczyźnie winy, świadomości oraz strony podmiotowej. Bez tego art. 56 k.k.s. zostałby przekształcony w instrument sankcjonowania błędów rozliczeniowych, czego nie da się pogodzić z jego funkcją gwarancyjną<sup>58</sup>.

Punktem wyjścia jest art. 4 k.k.s. Czyn zabroniony popełniony jest umyślnie wtedy, gdy sprawca ma zamiar jego popełnienia, to jest chce go popełnić albo przewidując możliwość jego popełnienia, godzi się na to. Nieumyślność w prawie karnym skarbowym wchodzi w rachubę tylko wtedy, gdy kodeks tak stanowi. W odniesieniu do art. 56 § 1-3 k.k.s. takiej podstawy brak. Odpowiedzialność za oszustwo podatkowe deklaracyjne wymaga więc zamiaru bezpośredniego albo ewentualnego. Sąd Najwyższy trafnie przypomniał, że przestępstwo z art. 56 § 1 k.k.s. może być popełnione jedynie umyślnie, a samo pełnienie funkcji w strukturze podatnika nie zastępuje ustalenia stanu świadomości sprawcy co do treści składanych deklaracji<sup>59</sup>.

Świadomość sprawcy musi obejmować nie tylko fakt złożenia deklaracji lub oświadczenia. Powinna rozciągać się na nierzetelność danych, ich podatkową relewantność oraz możliwość narażenia podatku na uszczuplenie. Nie chodzi o wymóg znajomości prawa podatkowego w całej jego technicznej złożoności, lecz o świadomość tych okoliczności faktycznych i normatywnie uchwytnych, które decydują o nierzetelności rozliczenia. Sprawca powinien wiedzieć

---

<sup>58</sup> Por. art. 4 § 1-2, art. 10 oraz art. 56 § 1-3 k.k.s.; L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces ...*, s. 95-104.

<sup>59</sup> Art. 4 § 1-3 k.k.s.; post. SN z 27.3.2023 r., II KK 52/23; wyr. SN z 22.8.2024 r., II KK 127/24.

albo co najmniej przewidywać, że deklaracja przedstawia organowi podatkowemu obraz niezgodny z rzeczywistością i że obraz ten może prowadzić do zaniżenia podatku, nienależnego obniżenia zobowiązania albo innego uszczerbku fiskalnego. Bez tak ustalonej świadomości pozostaje jedynie nieprawidłowość podatkowa, nie zaś czyn z art. 56 k.k.s.<sup>60</sup>

Szczegółnej ostrożności wymaga zamiar ewentualny. W sprawach podatkowych łatwo bowiem zastąpić go niedbalstwem, lekkomyślnością organizacyjną albo niefrasobliwością w prowadzeniu dokumentacji. Tymczasem godzenie się na złożenie nierzetelnej deklaracji zakłada coś więcej niż brak należytej staranności. Sprawca musi przewidywać realną możliwość nieprawdziwości albo niepełności danych i mimo tego akceptować złożenie deklaracji w takim kształcie. Taki stan może wystąpić zwłaszcza przy posługiwaniu się fakturami dokumentującymi transakcje pozorne, przy świadomym ignorowaniu oczywistych sygnałów fikcyjności obrotu albo przy akceptowaniu rozliczeń przygotowanych na podstawie nierzetelnych ewidencji. Nie wystarcza jednak samo stwierdzenie, że sprawca „powinien był wiedzieć”. Potrzebne jest wykazanie, że przewidywał możliwość czynu i ją zaakceptował<sup>61</sup>.

Problem ten nabiera szczególnego znaczenia przy odpowiedzialności osób działających za podatnika. Art. 9 § 3 k.k.s. pozwala przypisać odpowiedzialność temu, kto zajmuje się sprawami gospodarczymi, zwłaszcza finansowymi, innego podmiotu. Przepis ten nie tworzy jednak odpowiedzialności obiektywnej ani odpowiedzialności za cudze rozliczenie podatkowe. Członek zarządu, prokurent, dyrektor finansowy, główny księgowy czy osoba faktycznie prowadząca sprawy spółki odpowiadają tylko wtedy, gdy ich rzeczywista rola, zakres kompetencji i stan świadomości pozwalają przypisać im konkretny czyn. Im bardziej złożona struktura organizacyjna podatnika, tym większe znaczenie ma ustalenie, kto decydował o przyjętym sposobie rozliczenia, kto za-

<sup>60</sup> Por. P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja oszustwa ...*, s. 58-64; Z. Wardak, *Kar-noskarbowa ...*, s. 105-112.

<sup>61</sup> Por. wyr. SN z 12.9.2019 r., IV KK 435/18; wyr. SN z 5.11.2019 r., IV KK 730/18; wyr. SN z 22.8.2024 r., II KK 127/24.

twierdzał deklarację, kto znał dane źródłowe oraz kto miał możliwość reakcji na ich nierzetelność<sup>62</sup>.

Odrębnego omówienia wymaga błąd. Art. 10 k.k.s. przewiduje kilka jego postaci, z których dla oszustwa podatkowego deklaracyjnego najważniejsze są: błąd co do znamienia czynu zabronionego, usprawiedliwione błędne przekonanie o okoliczności wyłączającej bezprawność lub winę oraz usprawiedliwiona nieświadomość karalności. W realiach prawa podatkowego błąd nie jest kategorią marginalną. Blankietowy charakter wielu norm karnoskarbowych sprawia, że sprawca działa w gęstej siatce odesłań do ustaw podatkowych, aktów wykonawczych, interpretacji indywidualnych i praktyki organów. Nie oznacza to, że każda trudność interpretacyjna wyłącza odpowiedzialność. Oznacza natomiast konieczność zbadania, czy sprawca mylił się co do faktów lub treści obowiązku podatkowego, czy też świadomie przyjął kwalifikację ryzykowną, instrumentalną i niezgodną z rzeczywistym przebiegiem zdarzeń<sup>63</sup>.

Znaczenie interpretacji indywidualnych i oficjalnych objaśnień podatkowych trzeba ujmować ostrożnie. Działanie w granicach udzielonej interpretacji może osłabiać albo wyłączać możliwość przypisania sprawcy winy, a w określonych konfiguracjach także karalności czynu, ponieważ wskazuje na brak świadomości bezprawności albo usprawiedliwiony błąd co do obowiązku. Nie można jednak z interpretacji czynić immunitetu karnoskarbowego. Ochrona przysługuje tylko w takim zakresie, w jakim stan faktyczny przedstawiony we wniosku odpowiadał rzeczywistości, a podatnik rzeczywiście działał zgodnie z uzyskaną wykładnią. Interpretacja oparta na niepełnym albo nieprawdziwym opisie zdarzeń nie może chronić czynu polegającego na świadomym zafałszowaniu danych w deklaracji<sup>64</sup>.

Granica między błędem podatkowym a nierzetelnością karnoskarbową przebiega nie przez sam wynik sporu z organem, lecz przez stan

---

<sup>62</sup> Art. 9 § 3 k.k.s.; por. post. SN z 27.3.2023 r., II KK 52/23; wyr. SN z 22.8.2024 r., II KK 127/24.

<sup>63</sup> Art. 10 k.k.s.; por. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 144-156; I. Sepioło-Jankowska, *Optymalny model odpowiedzialności prawnej za czyny karne skarbowe*, Warszawa 2016, s. 210-222.

<sup>64</sup> Por. art. 14k-14m Ordynacji podatkowej; B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 37-58.

świadomości sprawcy i jakość podstaw, na których oparł rozliczenie. Jeżeli podatnik działał na podstawie rzetelnej dokumentacji, korzystał z profesjonalnej obsługi, ujawnił dane istotne dla opodatkowania i przyjął jedną z możliwych wykładni przepisu, nie można automatycznie przypisywać mu zamiaru oszustwa tylko dlatego, że organ podatkowy uznał później tę wykładnię za błędną. Inaczej należy oceniać sytuację, w której deklaracja została oparta na faktach nieistniejących, pozornych transakcjach, ukrytych powiązaniach albo dokumentach, których nierzetelność była sprawcy znana lub przez niego akceptowana<sup>65</sup>.

W sprawach VAT element winy i błędu musi być widziany również w świetle prawa Unii Europejskiej. TSUE w sprawie *Åkerberg Fransson* wskazał, że krajowe sankcje podatkowe i postępowania karne dotyczące VAT mieszczą się w zakresie stosowania prawa Unii, gdy służą zapewnieniu poboru VAT i ochronie interesów finansowych Unii. Nie oznacza to obniżenia standardów odpowiedzialności karnej skarbowej, lecz przeciwnie: wymaga uwzględnienia zarówno obowiązku skutecznej ochrony interesów fiskalnych, jak i gwarancji wynikających z Karty praw podstawowych, w tym zasady *ne bis in idem* oraz proporcjonalności represji<sup>66</sup>.

Powierzenie rozliczeń księgowemu, biuru rachunkowemu lub doradcy podatkowemu także nie może być oceniane według formuł automatycznych. Może ono przemawiać za brakiem świadomości nierzetelności, gdy podatnik przekazał kompletne dane, nie ingerował w ich przetwarzanie i nie miał podstaw do podejrzeń. Nie zwalnia jednak osoby, która świadomie przekazuje profesjonalście fałszywe dokumenty, ukrywa istotne okoliczności albo akceptuje rozliczenie oczywiście sprzeczne z rzeczywistym przebiegiem zdarzeń gospodarczych. Dla przypisania czynu z art. 56 k.k.s. konieczne jest więc wykazanie, że zafałszowanie informacji podatkowej było objęte zamiarem sprawcy, a nie jedynie następstwem błędu, nieporozumienia lub sporu interpretacyjnego<sup>67</sup>.

<sup>65</sup> Por. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, s. 37-58; K. Czichy, *Odpowiedzialność za oszustwa...*, s. 93-104.

<sup>66</sup> Wyr. TSUE z 26.2.2013 r., C-617/10, *Åklagaren przeciwko Hansowi Åkerbergowi Franssonowi*, EU:C:2013:105, pkt 24-36 i 44.

<sup>67</sup> Por. art. 9 § 3 i art. 10 k.k.s.; S. Baniak, *Prawo karne ...*, s. 139-145.

W konsekwencji problem winy, świadomości i błędu pełni w analizie art. 56 k.k.s. funkcję gwarancyjną. Chroni przed sprowadzeniem odpowiedzialności karnoskarbowej do prostego następstwa decyzji podatkowej albo błędnej deklaracji. Dopiero ustalenie, że sprawca miał świadomość okoliczności decydujących o nierzetelności deklaracji lub co najmniej przewidywał taką możliwość i godził się na nią, pozwala uznać, że mamy do czynienia z oszustwem podatkowym deklaracyjnym, a nie tylko z uchybieniem w sferze prawa daninowego<sup>68</sup>.

## **10. Konsekwencje prawno-podatkowe nierzetelnej deklaracji a odpowiedzialność karnoskarbowa**

Odpowiedzialność za nierzetelną deklarację podatkową ujawnia dwutorowość reakcji państwa. Ten sam stan faktyczny może rodzić konsekwencje podatkowe, polegające na określeniu zobowiązania, zaległości, odsetek albo szczególnego obowiązku zapłaty, oraz konsekwencje karnoskarbowe związane z art. 56 § 1-3 k.k.s. Porządki te nie są jednak tożsame. Postępowanie podatkowe zmierza do ustalenia należności publicznoprawnej, natomiast postępowanie karnoskarbowe – do ustalenia, czy konkretny sprawca wyczerpał znamiona czynu zabronionego, działał umyślnie i czy można mu przypisać winę. Decyzja podatkowa może więc mieć znaczenie dowodowe, lecz nie zastępuje ustaleń wymaganych dla odpowiedzialności represyjnej<sup>69</sup>.

Na gruncie art. 56 k.k.s. zasadnicze znaczenie ma odróżnienie narażenia podatku na uszczuplenie, rzeczywistego uszczuplenia oraz zaległości podatkowej. Typ z art. 56 § 1-3 k.k.s. nie wymaga faktycznego uszczuplenia; wystarcza realne i skonkretyzowane narażenie podatku na uszczuplenie. Nie może być ono jednak wywodzone z samej formalnej wadliwości deklaracji. Trzeba ustalić, czy nieprawdziwość, zatajenie prawdy albo brak aktualizacji danych mogły doprowadzić do zaniżenia należności oraz jaka była wartość podatku narażonego

<sup>68</sup> Por. post. SN z 27.3.2023 r., II KK 52/23; wyr. SN z 22.8.2024 r., II KK 127/24.

<sup>69</sup> Por. L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces* ..., s. 31-35; F. Prusak, *Prawo i postępowanie* ..., s. 118-124.

na uszczuplenie. Zależność od prawa podatkowego nie czyni sądu karnego skarbowego biernym wykonawcą ustaleń organu podatkowego. Nie każda nieprawidłowość rozliczenia jest oszustwem deklaracyjnym, a późniejsza korekta lub zapłata zaległości nie przekreśla automatycznie wcześniejszego narażenia, choć może wpływać na ocenę społecznej szkodliwości, wymiar kary albo możliwość zastosowania czynnego żalu<sup>70</sup>.

Szczególnie doniosłe są sprawy, w których nierzetelna deklaracja jest końcowym etapem wykorzystania pustych albo nierzetelnych faktur. Faktura pozostaje wówczas dokumentem źródłowym, natomiast deklaracja staje się instrumentem przeniesienia nieprawdziwych danych do rozliczenia z organem. Art. 62 § 2 k.k.s. chroni rzetelność faktury lub rachunku, penalizując ich nierzetelne wystawienie albo posługiwanie się nimi. Art. 56 k.k.s. odnosi się do deklaracji lub oświadczenia, w których nieprawda, zatajenie prawdy albo brak zawiadomienia o zmianie danych narażają podatek na uszczuplenie. Jeżeli zaś nierzetelne rozliczenie zmierza do uzyskania nienależnego zwrotu podatku, zwrotu nadpłaty albo zaliczenia na poczet zaległości, w polu kwalifikacji pojawia się także art. 76 k.k.s.<sup>71</sup>.

Osobnego potraktowania wymaga art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług. Obowiązek zapłaty podatku wykazanego w fakturze, także wtedy, gdy faktura dokumentuje czynność niewykonaną, nie jest odpowiednikiem odpowiedzialności karnoskarbowej. Pełni przede wszystkim funkcję zabezpieczającą i prewencyjną wobec ryzyka nieuprawnionego odliczenia podatku przez odbiorcę faktury. Samo zastosowanie art. 108 u.p.t.u. nie przesądza zatem o przypisaniu przestępstwa skarbowego. Zarazem nie każde nałożenie obowiązku podatkowego obok odpowiedzialności karnoskarbowej narusza zasadę *ne bis in idem*. Trybunał Konstytucyjny przyjął, że art. 108 ust. 1 u.p.t.u. nie ma charakteru sankcji karnej w rozumieniu kon-

<sup>70</sup> Por. art. 16 oraz art. 56 § 1-3 k.k.s.; zob. także wyr. SN z 5.3.2015 r., III KK 407/14, OSNKW 2015, Nr 6, poz. 49.

<sup>71</sup> Uchw. SN z 30.9.2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, Nr 9-10, poz. 75; por. art. 62 § 2 i art. 76 § 1 k.k.s.; wyr. SA w Warszawie z 4.4.2024 r., II AKa 412/21, LEX nr 3709852.

stytucyjnym, lecz służy eliminacji ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych<sup>72</sup>.

Wątek *ne bis in idem* wymaga jednak szerszego, europejskiego dopełnienia. W sprawie *Åkerberg Fransson* TSUE dopuścił co do zasady możliwość kumulacji sankcji podatkowych i karnych w sprawach VAT, jeżeli nie dochodzi do podwójnego ukarania o charakterze karnym w rozumieniu art. 50 Karty praw podstawowych albo jeżeli kumulacja mieści się w dopuszczalnych granicach prawa Unii. Następnie w sprawie *Menci* Trybunał przyjął, że ograniczenie zakazu *ne bis in idem* może być dopuszczalne, jeżeli realizuje cel interesu ogólnego, jest przewidziane ustawą, zachowuje istotę prawa, spełnia wymóg proporcjonalności oraz zapewnia koordynację postępowań i sankcji. Podobny kierunek, choć na gruncie art. 4 Protokołu nr 7 do EKPC, wyznacza orzeczenie ETPC w sprawie *A i B przeciwko Norwegii*, eksponujące kryterium wystarczająco ścisłego związku materialnego i czasowego między postępowaniami<sup>73</sup>.

Z tej perspektywy polski model dwutorowości nie jest z góry niedopuszczalny, ale wymaga kontroli proporcjonalności. Istotne jest, czy reakcje podatkowa i karnoskarbowa realizują komplementarne funkcje, czy są prowadzone w sposób skoordynowany, czy rozmiar sankcji łącznie nie prowadzi do nadmiernej represji oraz czy sprawca nie jest faktycznie karany dwukrotnie za ten sam aspekt zachowania. Im bardziej sankcja podatkowa ma charakter dolegliwy i represyjny, tym większe znaczenie zyskuje ocena jej relacji do odpowiedzialności karnej skarbowej. W sprawach art. 56 k.k.s. problem ten pojawia się szczególnie przy dodatkowych zobowiązaniach podatkowych w VAT, art. 108 u.p.t.u., przepadku korzyści i karach grzywny.

Na koniec należy wskazać na znaczenie zbiegu przepisów. Wewnątrz k.k.s. zastosowanie znajduje art. 7 k.k.s.; przy idealnym zbiegu czynu karnoskarbowego z przestępstwem albo wykroczeniem określonym

---

<sup>72</sup> Wyr. TK z 21.4.2015 r., P40/13, OTK-A 2015, Nr 4, poz. 48; wyr. SN z 21.3.2019 r., V KK 108/18, LEX nr 2647167.

<sup>73</sup> Wyr. TSUE z 26.2.2013 r., C-617/10, *Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:105; wyr. TSUE z 20.3.2018 r., C-524/15, *Luca Menci*, EU:C:2018:197; wyr. ETPC z 15.11.2016 r., *A i B przeciwko Norwegii*, skargi nr 24130/11 i 29758/11.

w innej ustawie – art. 8 k.k.s. W sprawach fakturowo-podatkowych praktyczne znaczenie mają zwłaszcza relacje do art. 271, 273, 286 i 299 k.k. Zbieg nie może jednak służyć multiplikowaniu represji, lecz pełnemu normatywnemu opisaniu zachowania sprawcy. Prawo podatkowe wskazuje, jaki obowiązek został naruszony i jaka należność była zagrożona; prawo karne skarbowe wymaga dalszej odpowiedzi, kto, w jakiej roli, z jaką świadomością i w jakim zamiarze doprowadził do narażenia podatku na uszczuplenie. Dopiero połączenie obu płaszczyzn pozwala zachować równowagę między ochroną interesu fiskalnego a gwarancyjną funkcją odpowiedzialności karnej skarbowej jako środka *ultima ratio*<sup>74</sup>.

## 11. Społeczna szkodliwość oszustwa podatkowego i deliktów pokrewnych

Społeczna szkodliwość czynu w prawie karnym skarbowym nie jest kategorią dekoracyjną ani wyłącznie dyrektywą wymiaru kary. Należy ona do elementarnych warunków odpowiedzialności, skoro odpowiedzialności podlega tylko ten, kto popełnia czyn społecznie szkodliwy, a czyn o znikomej społecznej szkodliwości nie jest przestępstwem skarbowym ani wykroczeniem skarbowym. W wypadku oszustwa podatkowego deklaracyjnego oznacza to, że sama formalna nieprawidłowość deklaracji nie powinna automatycznie prowadzić do wniosku o karnoskarbowej doniosłości czynu. Ocena musi być dokonana *in concreto*, z uwzględnieniem funkcji gwarancyjnej prawa karnego skarbowego<sup>75</sup>.

W odniesieniu do art. 56 § 1-3 k.k.s. znaczenie podstawowe ma wysokość podatku narażonego na uszczuplenie, ale nie jest ona miernikiem wyłącznym. Kwota podatku wyznacza ciężar ekonomiczny czynu i wpływa na kwalifikację ustawową, lecz nie zastępuje analizy sposobu

---

<sup>74</sup> Por. art. 7 i 8 k.k.s.; zob. wyr. SA w Katowicach z 28.6.2023 r., II AKa 250/22, LEX nr 3618060; wyr. SA w Warszawie z 4.4.2024 r., II AKa 412/21, LEX nr 3709852.

<sup>75</sup> Art. 1 § 1-2 k.k.s.; por. L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces* ..., s. 83-86.

działania sprawcy, stopnia zafałszowania informacji podatkowej, wagi naruszonego obowiązku finansowego, postaci zamiaru i motywacji. Inaczej należy oceniać pojedyncze, łatwe do skorygowania uchybienie, a inaczej trwałe mechanizm rozliczeniowy oparty na wielu nierzetelnych deklaracjach, pustych fakturach, pozorności transakcji, karuzeli VAT albo wykorzystaniu podmiotów podstawionych. W takim wypadku naruszone zostaje nie tylko konkretne zobowiązanie podatkowe, ale również zaufanie do mechanizmu samoobliczenia podatku<sup>76</sup>.

Odmienne rozkładają się akcenty przy deliktach pokrewnych, zwłaszcza art. 56a-56f k.k.s. W wielu z tych typów ustawodawca chroni nie tyle bezpośrednio należność podatkową narażoną na uszczuplenie, ile rzetelność informacji, dokumentacji, rejestracji albo raportowania, od których zależy skuteczność kontroli i prawidłowość późniejszego rozliczenia. Społeczna szkodliwość może więc wynikać z naruszenia systemu transparentności podatkowej, utrudnienia weryfikacji danych albo osłabienia funkcji kontrolnych administracji skarbowej. Nie oznacza to jednak, że każde spóźnienie lub uchybienie formalne jest społecznie szkodliwe w stopniu relewantnym. Także tu konieczne jest odróżnienie naruszenia technicznego od naruszenia realnie godzącego w rzetelność informacji podatkowej<sup>77</sup>.

Znaczenie ma również zachowanie sprawcy po ujawnieniu nieprawidłowości. Korekta deklaracji, zapłata zaległości, usunięcie skutków błędnego rozliczenia, podjęcie współpracy z organem albo skorzystanie z instytucji czynnego żalu nie przekreślają *per se* wcześniejszego narażenia podatku na uszczuplenie, mogą jednak wpływać na ocenę stopnia karygodności czynu i potrzebę sięgania po środki represyjne. W konkluzji należy przyjąć, że społeczna szkodliwość oszustwa podatkowego deklaracyjnego ujawnia się przede wszystkim w naruszeniu obowiązku prawdziwego i pełnego ujawnienia danych podatkowych oraz w zagrożeniu interesu fiskalnego. Przy deliktach pokrewnych jej

---

<sup>76</sup> Art. 53 § 7 k.k.s.; por. wyr. SN z 5.3.2015 r., III KK 407/14, OSNKW 2015, Nr 6, poz. 49; wyr. SA w Katowicach z 28.6.2023 r., II AKa 250/22, LEX nr 3618060.

<sup>77</sup> Por. art. 56a-56f k.k.s.; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz 2025*, wyd. 19, Warszawa 2025; A. Mariański, D. Strzelec, M. Wilk (red.), *Podmioty powiązane. Ceny transferowe. Dokumentacja podatkowa*, Warszawa 2014.

ciężar może polegać na naruszeniu rzetelności informacji warunkującej sprawność kontroli. W obu przypadkach potrzebna jest ocena zindywidualizowana, wolna zarówno od fiskalnego automatyzmu, jak i od nadmiernej pobłażliwości dla działań godzących w podstawy systemu podatkowego. Prawo karne skarbowe powinno zachować charakter środka *ultima ratio*<sup>78</sup>.

## 12. Wnioski *de lege lata* i postulaty *de lege ferenda*

Przeprowadzona analiza prowadzi do wniosku, że art. 56 § 1-3 k.k.s. powinien być ujmowany jako centralny typ oszustwa podatkowego deklaracyjnego, lecz nie jako jedyny wzorzec wszystkich oszustw podatkowych w prawie karnym skarbowym. Jego istota polega na nierzetelnym ukształtowaniu informacji przekazywanej organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi albo płatnikowi przez deklarację lub oświadczenie oraz na stworzeniu realnego zagrożenia dla prawidłowego wymiaru lub poboru podatku. Konstrukcja ta pozostaje autonomiczna wobec art. 286 k.k., ponieważ wyrasta z obowiązku rzetelnego uczestnictwa podatnika w mechanizmie samoobliczenia daniny publicznej, a nie z klasycznego modelu doprowadzenia innej osoby do niekorzystnego rozporządzenia mieniem<sup>79</sup>.

Z perspektywy *de lege lata* należy opowiedzieć się za umiarkowanym rozumieniem oszustwa podatkowego. Zbyt wąskie wiązanie tej kategorii wyłącznie z typami zawierającymi wyraźne znamię wprowadzenia w błąd nie oddaje funkcji art. 54, 55 i 56 k.k.s.; z kolei nadmierne obejmowanie nią każdego naruszenia obowiązku podatkowego prowadziłoby do osłabienia granic odpowiedzialności represyjnej. Rozstrzygające powinny pozostać dwa elementy: zafałszowanie albo zatajenie informacji podatkowo relewantnej oraz co najmniej narażenie

---

<sup>78</sup> Por. art. 16 k.k.s.; L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności...*, s. 111-119; Z. Wardak, *Karnoskarbowa i kryminologiczna problematyka...*, s. 173-181.

<sup>79</sup> Por. art. 56 § 1-3 ustawy z 10.9.1999 r. – Kodeks karny skarbowy, t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 633 ze zm.; L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces karny skarbowy*, Warszawa 2019, s. 1-32.

należności publicznoprawnej na uszczuplenie. Art. 56a-56f k.k.s. należy natomiast traktować przede wszystkim jako wyspecjalizowane delikty rzetelności informacji podatkowej, dokumentacyjnej, rejestracyjnej i raportowej, a nie jako proste odmiany art. 56 k.k.s.<sup>80</sup>

W płaszczyźnie stosowania prawa konieczne jest zachowanie ostrożności przy przypisywaniu winy i zamiaru. Obiektywna nierzetelność deklaracji, wadliwość dokumentacji lub uchybienie terminowi nie mogą zastępować ustalenia świadomości sprawcy. Szczególnie w sprawach wielopodmiotowych, karuzelowych i fakturowych sąd powinien oddzielać role sprawców, podmiotów pozornych, osób podpisujących deklaracje, osób faktycznie decydujących o rozliczeniu i profesjonalnych pośredników. Tylko takie rozdzielenie pozwala zachować osobisty charakter odpowiedzialności karnoskarbowej i nie przekształcać art. 9 § 3 k.k.s. w podstawę odpowiedzialności za samą funkcję organizacyjną<sup>81</sup>.

W perspektywie *de lege ferenda* zasadne jest po pierwsze uporządkowanie relacji między art. 56, art. 56a-56f, art. 62 i art. 76 k.k.s. Obecny model jest funkcjonalny, ale coraz bardziej kazuistyczny. Po drugie, W szczególności warto rozważyć wprowadzenie wyraźniejszego rozgraniczenia między typami materialnymi, wymagającymi narażenia podatku na uszczuplenie, a typami formalnymi lub dokumentacyjnymi, w których bezprawie polega na naruszeniu obowiązku informacyjnego niezależnie od bezpośredniego skutku fiskalnego. Pozwoliłoby to ograniczyć ryzyko rozszerzającej wykładni pojęcia oszustwa podatkowego.

Ustawodawca powinien rozważyć doprecyzowanie konsekwencji czynnego żalu, korekty deklaracji i zapłaty zaległości w sprawach art. 56 k.k.s., tak aby wyraźniej oddzielić ich znaczenie dla karalności, społecznej szkodliwości i wymiaru kary. Po trzecie, przy art. 56a-56f k.k.s. potrzebne jest ograniczanie dalszej kazuistyki i większe posługiwanie się wspólnymi pojęciami technicznymi, ponieważ nadmierne mnożenie typów informacyjnych utrudnia przewidywalność odpowie-

---

<sup>80</sup> Por. P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja oszustwa...*, s. 61 i n.; Z. Wardak, *Karnoskarbowa i kryminologiczna problematyka...*, s. 55-70.

<sup>81</sup> Por. art. 4, art. 9 § 3, art. 10, art. 56a-56f, art. 62 i art. 76 k.k.s.; post. SN z 27.3.2023 r., II KK 52/23; wyr. SN z 22.8.2024 r., II KK 127/24.

działności. Po czwarte, polski ustawodawca powinien wprowadzić wyraźne regulacje koordynacyjne między postępowaniem podatkowym a karnoskarbowym, które wprost odpowiadają na standard wynikający z orzecznictwa TSUE i ETPC dotyczącego *ne bis in idem*, zapewniając, że łączna dolegliwość sankcji pozostaje proporcjonalna<sup>82</sup>.

Konkludując, prawo karne skarbowe powinno chronić interes fiskalny państwa i Unii Europejskiej, ale jednocześnie zachowywać funkcję gwarancyjną. Art. 56 § 1-3 k.k.s. pozostaje potrzebnym instrumentem reakcji na kwalifikowaną nierzetelność deklaracyjną. Nie powinien jednak stawać się narzędziem automatycznej kryminalizacji każdego sporu podatkowego, każdej omyłki rachunkowej ani każdego uchybienia formalnego. Tam, gdzie wystarczają instrumenty podatkowe lub administracyjne, represja karnoskarbowa powinna pozostać środkiem *ultima ratio*; tam natomiast, gdzie podatnik świadomie zafałszowuje obraz rzeczywistości podatkowej i naraża należność publicznoprawną na uszczuplenie, reakcja karnoskarbowa zachowuje pełne uzasadnienie aksjologiczne i dogmatyczne.

---

<sup>82</sup> Por. wyr. TSUE z 20.3.2018 r., C-524/15, *Luca Menci*, EU:C:2018:197; wyr. ETPC z 15.11.2016 r., *A i B przeciwko Norwegii*, skargi nr 24130/11 i 29758/11; B. Nita-Światłowska, *Odmienność ujęcia zasady ne bis in idem w Karcie praw podstawowych Unii Europejskiej oraz w Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2017, nr 11.

## **Zbieg odpowiedzialności karnoskarbowej z odpowiedzialnością karnoadministracyjną**

### **1. Pojęcie odpowiedzialności karnoadministracyjnej**

Na wstępie dla uniknięcia wątpliwości terminologicznych wskazać należy, iż używany w niniejszym artykule zwrot „odpowiedzialność karnoadministracyjna” trzeba rozumieć jako odpowiedzialność związaną z wymierzeniem administracyjnych kar pieniężnych przez określone organy administracji publicznej<sup>1</sup>. Znalezienie odpowiedniej nazwy na określenie tego, coraz powszechniejszego, rodzaju odpowiedzialności nie jest zadaniem łatwym. Niektórzy autorzy mówią wręcz o pojawieniu się nowej dziedziny prawa. Najczęściej używa się pojęcia „prawo administracyjno-karne”<sup>2</sup>. Oprócz tego w literaturze możemy napotkać inne terminy, jak np.: „prawo karno-administracyjne”<sup>3</sup>, „prawo administracyjnokarne”<sup>4</sup>, „administracyjne prawo karne”<sup>5</sup>, „karne prawo

---

<sup>1</sup> W doktrynie wskazuje się, iż egzekwowanie administracyjnych kar pieniężnych przez właściwe organy administracji publicznej jest przejawem administracyjnego prawa karania. Podkreśla się penalny charakter tego rodzaju odpowiedzialności, wskazując, iż w krajowym systemie prawa jest kilkadziesiąt ustaw regulujących problematykę administracyjnych kar pieniężnych. Por. M. Królikowski, R. Zawłocki, *Prawo karne*, Warszawa 2015, s. 39.

<sup>2</sup> D. Szumiło-Kulczycka, *Prawo administracyjno-karne*, Zakamycze 2004; D. Koczyński, *Zastępowanie odpowiedzialności karnej i wykroczeniowej odpowiedzialnością administracyjno-karną*, [w:] A.J. Szwarc, T. Gardocka (red.), *Represyjność prawa samorządowego*, Warszawa 2015, s. 81.

<sup>3</sup> M. Zimmermann, *Art. 72 Konstytucji a dotychczasowe ustawodawstwo polskie (studjum z dziedziny prawa karno-administracyjnego)*, Lwów 1930, *passim*.

<sup>4</sup> R.A. Stefański, *Prawo karne materialne. Część ogólna*, Warszawa 2008, s. 25.

<sup>5</sup> W. Radecki, *Dezintegracja polskiego prawa penalnego*, „Prokuratura i Prawo” 2014, nr 9, s. 26.

administracyjne<sup>6</sup>” czy „prawo administracyjne karne<sup>7</sup>”. Jak można łatwo zauważyć, wszystkie te pojęcia podkreślają „karny” charakter administracyjnych kar pieniężnych. W literaturze przedmiotu można spotkać również pogląd odmienny, zgodnie z którym posługiwanie się – w przypadku tego rodzaju odpowiedzialności – terminologią właściwą dla prawa karnego nie wnosi nowych wartości poznawczych<sup>8</sup>. Nie podzielając jednak tego stanowiska, należy wskazać, że znalezienie właściwej terminologii na określenie odpowiedzialności związanej z egzekwowaniem administracyjnych kar pieniężnych ma znaczenie nie tylko teoretyczne, lecz przede wszystkim praktyczne. Potrzeba ta wynika zwłaszcza z dwóch okoliczności. Po pierwsze, zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie coraz częściej podkreśla się, że odpowiedzialność związana z nakładaniem administracyjnych kar pieniężnych ma charakter represyjny w rozumieniu art. 42 Konstytucji RP<sup>9</sup>. Po drugie,

<sup>6</sup> Na termin ten zwraca uwagę W. Radecki, który wskazuje, iż jest to dosłowne tłumaczenie czeskiego „*trestni pravvo spravini*”, którego używa się w doktrynie tego kraju na określenie kar wymierzanych przez organy administracji publicznej, podkreślając jednak przy tym, iż pojęcie czeskiego deliktu administracyjnego jest szersze niż w Polsce, gdyż obejmuje m. in. wykroczenia, delikty dyscyplinarne i porządkowe. Por. W. Radecki, *Dezintegracja...*, s. 26 i literatura tam podana.

<sup>7</sup> R. Zawłocki, *Pojęcie i istota deliktu administracyjnego*, „Monitor Prawniczy” 2018, nr 1, s. 15; M. Kotulski, *Prawo administracyjne karne*, [w:] L. Staniszevska, M. Szewczyk, J. Zimmermann (red.), *Myśl Mariana Zimmermanna a współczesne prawo administracyjne*, Warszawa 2020, s. 195 i n.; R.A. Stefański, *Odpowiedzialność administracyjna czy karna sensu largo*, [w:] M. Kolenowska-Matejczuk, V. Vachev (red.), *Węzłowe problemy prawa wykroczeń – czy potrzebna jest reforma?* Warszawa 2016, s. 11.

<sup>8</sup> Tak D.K. Nowicki, S. Peszkowski, *Kilka uwag o szczególnym charakterze administracyjnych kar pieniężnych*, [w:] M. Błachucki (red.), *Administracyjne kary pieniężne w demokratycznym państwie prawa*, Warszawa 2015, s. 15. R. Suwaj uczynił zaś mottem swojej książki słowa F. Fleinera, szwajcarskiego konstytucjonalisty, który stwierdził: „Nie ma wcale jakiego odrębnego przykrojonego do potrzeb administracji prawa karnoadministracyjnego. Nie powinno się naruszenia drugorzędnych interesów administracji «stemplować na przestępstwa» i uciekać do kar tam, gdzie wystarcza zwykły przymus”. Por. R. Suwaj, *Zasady nakładania administracyjnych kar pieniężnych*, Warszawa 2021, s. 5.

<sup>9</sup> Tak m.in. A. Błachnio-Parzych, *Zbieg odpowiedzialności karnej i administracyjno-karnej jako zbieg reżimów odpowiedzialności represyjnej*, Warszawa 2016, s. 79-95; eadem, *Zbieg odpowiedzialności z ustawy o grach hazardowych i od-*

ustawodawca, wprowadzając w 2017 r. do Kodeksu postępowania administracyjnego<sup>10</sup> odrębny rozdział (Dział IVa), regulujący zasady wymierzania administracyjnych kar pieniężnych, umieścił w nim szereg instytucji, których karnoprawnego rodowodu nie sposób kwestionować, tak jak np.: zasada *lex mitior* (art. 189c k.p.a.), dyrektywy wymiaru kary (art. 189d k.p.a.) czy też cele kary (art. 189f ust. 1 pkt 2 k.p.a.). Z tego względu zasadne wydaje się posługiwanie pojęciami „prawa karnoadministracyjnego” czy też „odpowiedzialności karnoadministracyjnej”, gdyż z jednej strony termin ten podkreśla „karny” charakter administracyjnych kar pieniężnych, a z drugiej wyklucza możliwość zaliczenia administracyjnych kar pieniężnych do prawa karnego *sensu stricto*, rozumianego jako odpowiedzialność za przestępstwa lub przestępstwa skarbowe, co skutkowałoby koniecznością stosowania do tego rodzaju kar przepisów części ogólnej Kodeksu karnego<sup>11</sup>. Zgodnie bowiem z art. 116 k.k. przepisy części ogólnej tego kodeksu stosuje się do innych ustaw przewidujących odpowiedzialność karną, chyba że ustawy te wyraźnie wyłączają ich zastosowanie. Tymczasem odpowiedzialność związana z egzekwowaniem administracyjnych kar pieniężnych jest przejawem realizowania przez państwo prawa karania poza obszarem prawa karnego *sensu stricto*<sup>12</sup>. O ile więc odpowiedzialność za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe może być uznana za odpowiedzialność karną *sensu stricto*, o tyle odpowiedzialność karnoadministracyjną należy uznać za przejaw odpowiedzialności karnej *sensu largo*<sup>13</sup>. Choć nie jest

---

powiedzialności karnoskarbowej a zasada *ne bis in idem*, [w:] A. Sołtys, M. Taborowski (red.), *Krajowe regulacje hazardu w świetle prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2018, s. 368-369. Por. szeroko P. Józwiak, *Kary pieniężne w ustawie o grach hazardowych jako przejaw administracyjnego prawa karania*, [w:] D. Korczyński, P. Józwiak, P. Herbowski (red.), *Węzłowe zagadnienia prawa karnego skarbowego*, Warszawa 2017, s. 81-90.

<sup>10</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 1691), dalej też jako k.p.a.

<sup>11</sup> Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 383 z późn. zm.), zwana dalej też k.k.

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 633 z późn. zm.), zwana dalej też jako k.k.s.

<sup>13</sup> Przez odpowiedzialność karną *sensu largo* należy rozumieć wszelkie przejawy tzw. odpowiedzialności represyjnej, której następstwem jest wymierzenie spraw-

to odpowiedzialność karna w ścisłym tego słowa znaczeniu, to jednak dotyczy ona nieraz dolegliwości poważniejszych niż przy odpowiedzialności karnej za przestępstwo<sup>14</sup>, co rodzi wymóg spełnienia przy jej egzekwowaniu restrykcyjnych standardów właściwych dla państwowego prawa karania<sup>15</sup>.

## 2. Odpowiedzialność karnoadministracyjna jako przejaw administracyjnego prawa karania

Po wyjaśnieniu kwestii terminologicznych przypomnieć należy, iż podczas konferencji, która miała miejsce w 2015 r., autor niniejszego artykułu wygłosił referat zatytułowany *Represyjny charakter kar pieniężnych z ustawy o grach hazardowych*, który ostatecznie w monografii pokonferencyjnej ukazał się pod nieco zmodyfikowanym tytułem: *Kary pieniężne w ustawie o grach hazardowych jako przejaw administracyjnego prawa karania*<sup>16</sup>. W artykule tym – opierając się zwłaszcza na wnioskach płynących ze sprawy *Engel* przeciwko Holandii<sup>17</sup>, która przeszła do kanonów europejskiego orzecznictwa, gdy

---

cy kary o wysokim stopniu represyjności. Do odpowiedzialności karnej *sensu largo* dość zgodnie zalicza się m.in. odpowiedzialność przewidzianą w następujących ustawach: ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1822 z późn. zm.), ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. o wspieraniu i resocjalizacji nieletnich (t.j. Dz. U. z 2026 r. poz. 163), ustawa z dnia 18 października 2006 r. o ujawnianiu informacji o dokumentach organów bezpieczeństwa państwa z lat 1944-1990 oraz treści tych dokumentów (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 1519), ustawa z dnia 26 marca 1982 r. o Trybunale Stanu (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 762 z późn. zm.). Do tego rodzaju odpowiedzialności dość zgodnie zalicza się również odpowiedzialność dyscyplinarną, funkcjonującą w wielu grupach zawodowych i społecznych (np. w zawodach medycznych, prawniczych czy służbach mundurowych).

<sup>14</sup> Por. o tym P. Jóźwiak, *Kary pieniężne...*, s. 86-87.

<sup>15</sup> Por. M. Królikowski, R. Zawłocki, *Prawo...*, s. 39.

<sup>16</sup> Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 595), zwana dalej u.g.h.

<sup>17</sup> Wyrok ETPC z 8.06.1976 r., 5100/71, *Engel i in. v. Holandia*, LEX nr 80797.

chodzi o zawarty w niej sposób określania karnego charakteru sprawy<sup>18</sup>, a także biorąc pod uwagę ówczesne poglądy doktryny i orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (dalej: ETPCz), wykorzystując kryteria pozwalające na ustalenie tego, czy daną sprawę można zaliczyć do autonomicznego pojęcia sprawy karnej w rozumieniu art. 6 EKPCz<sup>19</sup> – przyjęto, iż administracyjne kary pieniężne mają charakter represyjny i mogą być zaliczone do szeroko rozumianego pojęcia odpowiedzialności karnej, o której mowa w art. 42 Konstytucji RP (tzw. odpowiedzialność karna *sensu largo*)<sup>20</sup>. Wymierzanie administracyjnych kar pieniężnych zostało uznane za przejaw administracyjnego prawa karania<sup>21</sup>.

We wspomnianym artykule postawiono pytanie, czy występująca dość często w praktyce sytuacja, w której możliwe jest jednoczesne ukaranie sprawcy za przestępstwo skarbowe, względnie wykroczenie skarbowe (art. 107 k.k.s.), oraz wymierzenie mu za ten sam czyn administracyjnej kary pieniężnej (art. 89 i n. u.g.h.), jest w ogóle do pogodzenia z podstawowymi zasadami demokratycznego państwa prawnego, na czele z zasadą *ne bis in idem* czy też zasadą zakazu nadmiernej represyjności sankcji wyprowadzaną z art. 31 ust. 3 Konstytucji<sup>22</sup>.

<sup>18</sup> Por. szeroko *L. Augustyniak, Administracyjne kary pieniężne w świetle orzecznictwa ETPCz*, „Radca Prawny” 2015, nr 3-4, s. 183-204.

<sup>19</sup> Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2 (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 z późn. zm.).

<sup>20</sup> Przemawiał za tym przede wszystkim sposób budowy i charakter deliktów karno-administracyjnych, który jest zbliżony do budowy przestępstw skarbowych oraz wykroczeń skarbowych oraz wysoce represyjny charakter administracyjnych kar pieniężnych, które często w swej wysokości przewyższają karę grzywny wymierzaną w postępowaniu karnoskarbowym za przestępstwo czy wykroczenie. Por. P. Józwiak, *Kary pieniężne...*, s. 81-90.

<sup>21</sup> Ibidem, s. 98.

<sup>22</sup> Por. ibidem, s. 91. W tym miejscu warto przypomnieć, iż na problem związany z podwójną karalnością tej samej osoby za ten sam czyn wskazywano już na etapie prac legislacyjnych nad projektem ustawy o grach hazardowych (Druk Sejmowy nr 2481/Sejm VI Kadencji). W notatce z dnia 17 listopada 2009 r. sporządzonej w imieniu Biura Analiz Kancelarii Sejmu przez M. Królikowskiego wskazano: „Przewidziana w art. 89 projektowanej ustawy kara pieniężna, nakładana w trybie administracyjnym, dotyczy podmiotów zarządzających gry hazardo-

*De lege ferenda* zaapelowano wówczas, przychyłając się do poglądów, zgłaszanych już wcześniej w doktrynie, kierowanych do ustawodawcy, aby doszło do jak najpilniejszego uregulowania problematyki administracyjnego prawa karania w ogóle albo przynajmniej na płaszczyźnie ustawy o grach hazardowych<sup>23</sup>. *De lege lata* zaproponowano szereg rozwiązań funkcjonujących w obowiązujących wówczas przepisach prawnych, które miały umożliwić łagodzenie nadmiernej represyjności zbiegu sankcji orzekanych z tytułu tego samego czynu za delikt karnoadministracyjny oraz przestępstwo skarbowe<sup>24</sup>.

Urzeczywistnieniem zgłaszanych w tym zakresie postulatów pod adresem ustawodawcy stało się wprowadzenie w 2017 r. do Kodeksu postępowania administracyjnego „Działu IV a” zatytułowanego: „Administracyjne kary pieniężne”<sup>25</sup>. Treść zawartych w tym dziale przepisów

we bez koncesji lub zezwolenia, urządzających gry na automatach poza kasynem gry oraz uczestników gry hazardowej urządzonej bez koncesji lub zezwolenia. Dwa pierwsze przypadki objęte są już sankcją karnoskarbową określoną w modyfikowanych – przez art. 103 pkt 4 i 5 projektu – przepisach ustawy Kodeks karny skarbowy (art. 107 i 107a. Uczestnictwo w grze losowej, zakładzie wzajemnym oraz grze na automacie urządzonym wbrew przepisom ustawy penalizowane jest w – zmienianym przez art. 103 pkt 7 projektu – art. 109 Kodeksu karnego skarbowego. Oczywiście, odpowiedzialność karnoskarbowa dotyczy bezpośrednio osób fizycznych (odpowiedzialność osób prawnych jest dopuszczona jako forma odpowiedzialności posiłkowej), natomiast sankcja z art. 89 projektowanej ustawy ma szerszy zakres podmiotowy – dotyka ona wszystkie podmioty urządzające gry hazardowe bez koncesji lub zezwolenia, bądź też poza określonym miejscem, jak w przypadku gry na automatach. Wobec osób fizycznych zachodzi w relacjonowanych stanie prawnym podwójna – administracyjnoprawna i karnoskarbowa – karalność tego samego czynu. Takie zjawisko zostało ocenione przez Trybunał Konstytucyjny jako naruszające tzw. zasadę zaufania obywatela do państwa, wypracowaną z art. 2 konstytucji (zob. wyroki TK o sygn. akt K 17/97 i P 43/06). Wątpliwości co do zgodności z art. 2 konstytucji dotyczą również objęcia sankcją administracyjną osób uczestniczących w grze hazardowej urządzonej bez wymaganego zezwolenia lub koncesji. Sankcja administracyjna wymierzana jest bowiem bez badania zakresu winy uczestnika gry, który może być całkowicie nieświadomy naruszenia prawa przez podmiot urządzający grę”.

<sup>23</sup> Por. P. Jóźwiak, *Kary pieniężne...*, s. 93.

<sup>24</sup> Por. ibidem, s. 93-98.

<sup>25</sup> Ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 935).

pozwala na dwa niekontrowersyjne wnioski, nawiązujące w znacznym stopniu do wspomnianego wystąpienia (a następnie artykułu) z 2015 r. Po pierwsze – obecnie nie powinno być żadnych wątpliwości co do tego, iż administracyjne kary pieniężne mają „karny charakter”<sup>26</sup>. Po drugie – ustawodawca, zdając sobie sprawę z tego, iż w pewnych sytuacjach zbieg administracyjnych kar pieniężnych oraz kar orzekanych za przestępstwa lub wykroczenia skarbowe może prowadzić do naruszenia zakazu nadmiernej represyjności sankcji orzekanych z tytułu tego samego czynu, wprowadził rozwiązania, które wprost pozwalają na łagodzenie kumulacji tego rodzaju sankcji. Chodzi tutaj zwłaszcza o art. 189f § 1 pkt 2 k.p.a., który stanowi, iż organ administracji publicznej, w drodze decyzji, odstępuje od nałożenia administracyjnej kary pieniężnej i porzeka na pouczeniu, jeżeli za to samo zachowanie prawomocną decyzją na stronę została uprzednio nałożona administracyjna kara pieniężna przez inny uprawniony organ administracji publicznej lub strona została prawomocnie ukarana za wykroczenie lub wykroczenie skarbowe, lub prawomocnie skazana za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe i uprzednia kara spełnia cele, dla których miałyby być nałożona administracyjna kara pieniężna. W literaturze wprost wskazuje się, iż tego rodzaju rozwiązanie jest odpowiedzią ustawodawcy na postulaty doktryny, gdy chodzi o konieczność łagodzenia surowości kilku sankcji orzekanych z tytułu tego samego czynu w ramach różnych reżimów odpowiedzialności. Zdaniem A. Krawczyka regulacja ta eliminuje, z czym nie do końca można się zgodzić, niebezpieczeństwo naruszenia zakazu *ne bis in idem*<sup>27</sup>. Ponadto zgodnie z art. 189d k.p.a. jedną z okoliczności, które należy brać pod uwagę przy wymierzaniu administracyjnej kary pieniężnej, jest uprzednie ukaranie za to samo zachowanie za przestępstwo, przestępstwo skarbowe, wykroczenie lub wykroczenie skarbowe. Niewątpliwie wprowadzenie tego rodzaju rozwiązań do Kodeksu po-

---

<sup>26</sup> Przemawia za tym odwoływanie się przez regulacje prawnoadministracyjne do instytucji, których karnoprawnego rodowodu nie sposób kwestionować, a więc m.in. do zasady *lex mitior* (art. 189c k.p.a.), dyrektyw wymiaru kary (art. 189d k.p.a.) czy też celów kary (art. 189f ust. 1 pkt 2 k.p.a.).

<sup>27</sup> A. Krawczyk, [w:] W. Chróścielewski, Z. Kmiecik (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 1000.

stępowania administracyjnego jest rozwiązaniem słusznym. Niemniej nie eliminuje wszystkich wątpliwości, które były podniesione podczas konferencji, która miała miejsce w 2015 r., gdy chodzi o zakaz nadmiernej represyjności sankcji w sytuacji ich zbiegu. Z tego też względu, pomimo upływu dekady i dokonania obszernej nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego, zasadne jest kontynuowanie tej tematyki.

### **3. Wybrane problemy dotyczące zbiegu odpowiedzialności karnoadministracyjnej z odpowiedzialnością karnoskarbową**

Zagadnienie będące przedmiotem rozważań zawartych w niniejszym artykule nie dotyczy wyłącznie zbiegu deliktów karnoadministracyjnych z ustawy o grach hazardowych z przestępstwami skarbowymi, tak jak to miało miejsce w 2015 r., gdyż tego rodzaju zbieg może występować również na gruncie innych ustaw<sup>28</sup>. Administracyjne kary pieniężne z ustawy o grach hazardowych są jednak znakomitą egzemplifikacją regulacji, w których może dojść do zbiegu odpowiedzialności karnoadministracyjnej z odpowiedzialnością karnoskarbową.

---

<sup>28</sup> Jedynie tytułem przykładu wskażmy, iż art. 66a ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 567), zwana dalej u.l., przewiduje administracyjną karę pieniężną za „przywóz do Polski produktów z drewna nieobjętych zezwoleniem FLEGT” w wysokości dwukrotności wartości celnej tych produktów. Równocześnie taki czyn może wypełniać znamiona przestępstwa lub wykroczenia przemytu celnego z art. 86 k.k.s. W zbiegu z niektórymi przestępstwami lub wykroczeniami skarbowymi (np. art. 86 k.k.s. czy 87 k.k.s.) może pozostawać też delikt karnoadministracyjny, o którym mowa w art. 66b u.l. (wprowadzanie do obrotu nielegalnie pozyskanego drewna lub produktów z drewna). Innym przykładem zbiegu deliktów karnoskarbowych z deliktami karnoadministracyjnymi może być niedokonanie zgłoszenia INTRASTAT lub niedokonanie korekty tego zgłoszenia [art. 101 § 1 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. Prawo celne (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1373), zwana dalej Pr.Cel.], gdy brak INTRASTAT jest elementem szerszego działania polegającego na: ukrywaniu wewnątrzwspólnotowego nabycia lub dostawy towarów, co skutkuje uszczupleniem podatku, albo składaniu organowi nierzetelnych danych mających wpływ na rozliczenia publicznoprawne (np. art. 54 § 1 k.k.s. i art. 56 § 1 k.k.s.).

Jak to już wskazano, wprowadzenie Działu IVa k.p.a. nie rozwiązało wszystkich problemów związanych ze zbiegiem administracyjnych kar pieniężnych z karami kryminalnymi. Zauważyć bowiem należy, iż najczęściej jest tak, iż ustawy regulujące delikty karnoadministracyjne, co do których do wyobrażenia jest ich zbieg z przestępstwami skarbowymi lub wykroczeniami skarbowymi, w sprawach dotyczących administracyjnych kar pieniężnych odsyłają do odpowiedniego stosowania Ordynacji podatkowej, a nie do wspomnianego działu IVa k.p.a.<sup>29</sup>

Nie sposób nie zauważyć również, iż przywołane artykuły Kodeksu postępowania administracyjnego, mające w swym założeniu łagodzić nadmierną represyjność różnych sankcji w sytuacji ich zbiegu, dotyczą jedynie przypadków, w których najpierw nałożono prawomocnie karę za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, a dopiero później ma być prowadzone postępowanie karnoadministracyjne. Nie odnoszą się więc do sytuacji odwrotnej, kiedy to najpierw zakończono postępowanie administracyjne, albo też do sytuacji, w której oba postępowania toczą się równolegle. Jeżeli więc wyrok karny wydano szybko, organ administracji publicznej będzie dysponował dostatecznymi danymi do podjęcia właściwej decyzji, gdy chodzi o możliwość uwzględnienia przy egzekwowaniu odpowiedzialności karnoadministracyjnej faktu uprzedniego ukarania za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe (art. 189f § 1 pkt 2 k.p.a. oraz art. 189d k.p.a.). Często jest jednak tak, że postępowanie administracyjne poprzedza zakończenie sprawy karnoskarbowej<sup>30</sup>. Powstaje zatem pytanie, czy na płaszczyźnie prawa karnego skarbowego istnieją regulacje umożliwiające właściwym organom (oskarżycielowi publicznemu, ale przede wszystkim sądowi) uwzględnienie faktu wcześniejszego wszczęcia lub zakończenia postępowania karnoadministracyjnego o ten sam czyn.

W tym zakresie w pełni należy podtrzymać stanowisko wyrażone przeszło 10 lat temu, iż w Kodeksie karnym skarbowym istnieje szereg przepisów, które umożliwiają łagodzenie nadmiernej represyjności

---

<sup>29</sup> Tak m. in. 91 u.g.h., art. 66h u.l.

<sup>30</sup> Por. W. Radecki, *Kategoryzacje czynów zabronionych pod groźbą kary w prawie polskim, czeskosłowackim, czeskim i słowackim. Część I. Ewolucja historyczna*, „Ius Novum” 2012, nr 2, s. 30.

zbiegu sankcji administracyjnych i karnych orzekanych za ten sam czyn. Najważniejszym instrumentem pozwalającym na uwzględnienie w postępowaniu karnoskarbowym faktu wcześniejszego ukarania sprawcy administracyjną karą pieniężną jest art. 13 § 1 k.k.s., który określa przykładowe okoliczności podlegające ocenie przy wymiarze kary, środka karnego lub innego środka penalnego. Zastosowanie w tym przepisie wyrażenia „w szczególności” oznacza, iż ustawodawca posłużył się katalogiem dyrektyw wymiaru kary o charakterze otwartym, co umożliwia uwzględnienie także innych, niewymienionych w nim *expressis verbis*, okoliczności, które mogą wpływać na wysokość orzeczonej kary. W tym kontekście za uzasadnione należy uznać stanowisko, zgodnie z którym na wymiar kary za czyny stypizowane w Kodeksie karnym skarbowym (np. w art. 107 k.k.s. lub art. 109 k.k.s.) może wpływać uprzednio orzeczona administracyjna kara pieniężna (np. na podstawie art. 89 u.g.h.). Oczywiście jest bowiem stwierdzenie, iż w demokratycznym państwie prawnym niedopuszczalne jest kształtowanie sankcji w sposób prowadzący do nadmiernej jej represyjności, zwłaszcza wtedy, gdy za jeden czyn wymierzanych jest kilka sankcji w różnych reżimach odpowiedzialności.

Innym przepisem przewidzianym w Kodeksie karnym skarbowym, który może być wykorzystywany do łagodzenia nadmiernej represyjności sankcji w sytuacji ich zbiegu jest instytucja nadzwyczajnego złagodzenia kary (art. 20 § 2 k.k.s. w zw. z art. 60 § 2 k.k.). Sąd karny może bowiem zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary w szczególnie uzasadnionych wypadkach, kiedy nawet najniższa kara przewidziana za przestępstwo byłaby niewspółmiernie surowa, a w szczególności, gdy: 1) pokrzywdzony pojednał się ze sprawcą, szkoda została naprawiona albo pokrzywdzony i sprawca uzgodnili sposób naprawienia szkody; 2) ze względu na postawę sprawcy, zwłaszcza gdy czynił starania o naprawienie szkody lub o jej zapobieżenie; 3) jeżeli sprawca przestępstwa nieumyślnego lub jego najbliższy poniósł poważny uszczerbek w związku z popełnionym przestępstwem. Użyty w tym artykule zwrot „w szczególności” – podobnie jak miało to miejsce w przypadku art. 13 § 1 k.k.s. – skłania do niekontrowersyjnego stwierdzenia, iż katalog okoliczności pozwalających na nadzwyczajne złagodzenie kary jest

otwarty. Jak słusznie wskazuje K. Daszkiewicz: „O tym, czy kara jest niewspółmiernie surowa, decydować może jej rodzaj, czas trwania, kumulacja kary z innymi karami lub środkami oddziaływania na sprawcę przestępstwa. Kara staje się niewspółmiernie surowa, gdy nasilenie dolegliwości nie odpowiada stopniowi społecznego niebezpieczeństwa czynu, pozostaje w stosunku do niego w poważnej dysproporcji, a ponadto realizacja celów kary zakrojona została za szeroko”<sup>31</sup>. Nie można więc wykluczyć, iż w niektórych sprawach uprzednie wymierzenie administracyjnej kary pieniężnej przez właściwy organ administracji publicznej może prowadzić do sytuacji, w której orzeczenie za ten sam czyn kary grzywny, nawet w dolnej granicy ustawowego zagrożenia, skutkować będzie kumulowaniem dolegliwości w stopniu przewyższającym potrzebę i zakres karnej represji. Na gruncie prawa karnego skarbowego jest to tym bardziej widoczne, gdy przypomnimy, iż kara grzywny jest karą dominującą w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Jest jedyną karą, która została przewidziana w sankcji za wszystkie przestępstwa skarbowe, zaś w przypadku wykroczeń skarbowych przewidziano tylko jedną sankcję, tj. karę grzywny określoną kwotowo<sup>32</sup>. Stosując nadzwyczajne złagodzenie kary, sąd może odstąpić od wymierzenia kary i orzec właściwy środek karny (art. 36 § 1 pkt 2 k.k.s.). Nietrudno więc wyobrazić sobie sytuację, w której sąd karny uzna, iż wysoka administracyjna kara pieniężna orzeczona uprzednio za ten sam czyn, powoduje, iż wymierzenie sprawcy kary grzywny, nawet w najniższym wymiarze, byłoby niewspółmiernie surowe. W takiej sytuacji dopuszczalne wydaje się zastosowanie wobec takiego sprawcy nadzwyczajnego złagodzenia kary i odstąpienie od jej wymierzenia z jednoczesnym orzeczeniem środka karnego (art. 36 § 1 pkt 2 k.k.s.).

Sytuacja, w której kumulacja sankcji karnych przybiera postać nadmiernie represyjną, nieproporcjonalną do potrzeb wynikających z okoliczności sprawy, może być oceniana nie tylko jako sprzeczna z dyrektywami wymiaru kary wynikającymi z art. 13 k.k.s. czy też z art.

<sup>31</sup> K. Daszkiewicz, *Nadzwyczajne złagodzenie kary*, Warszawa 1976, s. 84.

<sup>32</sup> O. Włodkowski, *Prawo karne skarbowe. Schematy. Tabele. Komentarze. Orzecznictwo. Testy. Kazusy*, Warszawa 2021, s. 104, 165.

60 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s., ale również jako naruszająca zasadę humanitaryzmu wyrażoną w art. 12 § 1 k.k.s. Ugruntowany jest bowiem w literaturze przedmiotu pogląd, że zasada ta powinna być interpretowana przez pryzmat minimalizowania represyjności i dolegliwości sankcji ponad zakres konieczny do osiągnięcia funkcji i celów prawa karnego skarbowego, a jednym z kluczowych mechanizmów służących jej urzeczywistnieniu pozostaje właśnie nadzwyczajne złagodzenie kary.

Kolejnym instrumentem pozwalającym na łagodzenie nadmiernej represyjności kumulacji sankcji karnoadministracyjnych oraz karno-skarbowych z tytułu tego samego czynu może być art. 19 § 1 pkt 2 k.k.s., który pozwala na odstępianie od wymierzenia kary za wykroczenie skarbowe „w wypadkach zasługujących na szczególne uwzględnienie”. Jak się wydaje, okoliczność wcześniejszego wymierzenia za ten sam czyn administracyjnej kary pieniężnej może być niekiedy uznana za wypadek zasługujący na szczególne uwzględnienie, czego następstwem będzie odstępianie od wymierzenia kary za wykroczenie skarbowe.

Jak widać z powyższych przykładów, choć wprowadzeniu do Kodeksu postępowania administracyjnego działu IVa nie towarzyszyła równoczesna zmiana przepisów Kodeksu karnego skarbowego, to jednak na gruncie tego ostatniego aktu prawnego można znaleźć szereg instytucji, które pozwalają na łagodzenie nadmiernej represyjności różnych sankcji orzekanych za ten sam czyn.

Zdecydowanie większe kontrowersje pojawiają się, gdy zauważymy, iż duża część przepisów prawa administracyjnego – w sytuacjach, w jakich możliwy do wyobrażenia jest zbieg administracyjnych kar pieniężnych z karami orzekanymi za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe – w zakresie nieuregulowanym w poszczególnych ustawach w sprawach kar pieniężnych odsyła do odpowiedniego stosowania Ordynacji podatkowej, a nie Kodeksu postępowania administracyjnego. Tymczasem w przepisach podatkowych nie odnajdujemy rozwiązań na wzór działu IVa k.p.a. Co więcej, sama Ordynacja podatkowa w zakresie, w jakim reguluje problematykę wymierzania administracyjnych kar pieniężnych odsyła do Działu IV k.p.a. (art. 86m § 3 o.p.). Słusznie więc wskazuje D. Korczyński: „Zatem odesłanie do o.p. jest pewnego rodzaju odesłaniem «w próżnię». Zrozumiałym jest, że odesłanie to ma

znaczenie w zakresie proceduralnym, natomiast w zakresie, w jakim dotyczy istoty stosowania kar pieniężnych, jest złym rozwiązaniem (...) Tym samym ordynacja podatkowa, w zakresie, w jakim sama przewiduje administracyjne kary pieniężne, odsyła do k.p.a., z uwagi na to, że nie reguluje sama kar pieniężnych. Zatem niedorzeczne jest to, że niektóre ustawy przewidujące administracyjne kary pieniężne (jak np. ustawa SENT) same odsyłają do ordynacji podatkowej, która tej materii nie reguluje. Jest to odesłanie «w próżnię» szkodzące kształtowaniu się w miarę jednolitego modelu odpowiedzialności za delikty administracyjne zagrożone karami pieniężnymi”<sup>33</sup>.

Pojawia się więc pytanie, czy możliwe jest stosowanie niektórych przepisów działu IVa k.p.a. w sprawach dotyczących wymierzania administracyjnych kar pieniężnych w sytuacji, gdy ustawy te odsyłają nie do tego działu, a jedynie do Ordynacji podatkowej, która nie tylko nie przewiduje regulacji zbliżonych do tych, o których mowa we wskazanym dziale k.p.a., ale w ogóle trudno w niej znaleźć przepisy, które pozwalałyby na łagodzenie sankcji w sytuacji ich zbiegu z karami orzekanymi za przestępstwa czy wykroczenia skarbowe. Szczególnie ważne wydaje się rozważenie możliwości stosowania tych przepisów, które umożliwiają łagodzenie nadmiernej represyjności sankcji w sytuacji ich zbiegu, a więc art. 189f § 1 pkt 2 k.p.a. oraz art. 189d pkt 3 k.p.a., a których przesłanką odstąpienia od wymierzenia administracyjnej kary pieniężnej, względnie przesłanką wymiaru tej kary, jest uprzednie ukaranie za to samo zachowanie za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Udzielając odpowiedzi na to pytanie, stwierdzić należy, iż odesłanie do odpowiedniego stosowania Ordynacji podatkowej w sprawach dotyczących wymierzenia administracyjnych kar pieniężnych nie przesądza o niemożności odwoływania się w postępowaniach prowadzonych na podstawie właściwych ustaw do reguł wyrażonych w dziale IVa k.p.a. Niewątpliwie bowiem samo odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej nie pozwala na rozstrzygnięcie w oparciu o przepisy tej ustawy wszystkich istotnych kwestii

---

<sup>33</sup> D. Korczyński, *Kary pieniężne z ustawy SENT a wzorce kontroli właściwe dla sankcji podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2025, nr 2, s. 23-24.

dotyczących administracyjnych kar pieniężnych, a to ze względu na specyfikę instytucji administracyjnej kary pieniężnej i jej odmiennosć od zobowiązania podatkowego<sup>34</sup>. Ordynacja podatkowa nie przewiduje bowiem instytucji umożliwiających łagodzenie nadmiernej represyjności różnych sankcji w sytuacji ich zbiegu. W konsekwencji czyni to niezwykle trudnym lub wręcz niemożliwym odpowiednie stosowanie w sprawach dotyczących administracyjnych kar pieniężnych tych przepisów Ordynacji podatkowej, które nie dotyczą kwestii procesowych, ale mają charakter materialnoprawny lub służą odkodowaniu reguł o bardziej ogólnym charakterze.

Niemniej, jak słusznie wskazuje się w orzecznictwie sądów administracyjnych, wydanym w odniesieniu do kar pieniężnych orzeczanych na podstawie tzw. ustawy SENT<sup>35</sup>: „(...) zawarte w art. 26 ust. 5 ustawy SENT odesłanie do odpowiedniego stosowania Ordynacji podatkowej w sprawach o wymierzenie kary pieniężnej nie przesądza, o niemożności odwoływania się w postępowaniach prowadzonych na podstawie ustawy SENT do reguły zawartej w art. 189c k.p.a. Niewątpliwie samo odesłanie do (odpowiedniego stosowania) przepisów Ordynacji podatkowej nie pozwalało na rozstrzygnięcie w oparciu o przepisy tej ustawy wszystkich istotnych kwestii dotyczących przewidzianych przez ustawę SENT kar pieniężnych, a to ze względu na specyfikę instytucji kary pieniężnej i jej odmiennosć od zobowiązania podatkowego. Ordynacja podatkowa nie przewiduje bowiem tego rodzaju instytucji (administracyjnej kary pieniężnej), a w konsekwencji czyni to niezwykle trudnym lub wręcz niemożliwym odpowiednie stosowanie na podstawie art. 26 ust. 5 ustawy SENT tych przepisów Ordynacji podatkowej, które nie dotyczą kwestii procesowych, ale mają charakter materialnoprawny lub odkodowanie reguł o bardziej ogólnym charakterze (taki ma właśnie ogólny przepis intertemporalny, jakim jest art. 189c k.p.a.). Jednocześnie, od momentu wprowadzenia zmian

<sup>34</sup> Tak wyrok WSA w Rzeszowie z 25.03.2025 r., II SA/Rz 153/25, LEX nr 3849840; wyrok WSA w Krakowie z 17.09.2025 r., III SA/Kr 452/25, LEX nr 3928047.

<sup>35</sup> Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1218 z późn. zm.).

do k.p.a., respektowanie konstytucyjnej zasady równości nie pozwala, zdaniem Sądu przyjąć, że dopuszczalne byłoby pominięcie w sprawach dotyczących kar nakładanych na podstawie ustawy SENT zasady, jaka wyrażona została w art. 189c k.p.a. Wprowadzona do k.p.a. w art. 189c reguła ma bowiem charakter zasady ogólnej, kształtującej w sposób generalny orzekanie w sprawach kar pieniężnych. Ani ustawa SENT, ani Ordynacja podatkowa nie regulują tej kwestii”<sup>36</sup>. Oznacza to, że odesłanie do Ordynacji podatkowej w sprawach dotyczących wymierzenia administracyjnych kar pieniężnych nie wyklucza stosowania art. 189c k.p.a., ponieważ przepisy podatkowe nie regulują materialnoprawnej specyfiki administracyjnych kar pieniężnych. Z uwagi na konstytucyjną zasadę równości, reguła ta musi być stosowana jako zasada ogólna wypełniająca lukę prawną w sprawach, których nie normuje samodzielnie ani właściwa ustawa, ani Ordynacja podatkowa. Jak się wydaje uwaga ta dotyczy także możliwości stosowania innych przepisów o charakterze materialnoprawnym, które dotyczą egzekwowania administracyjnych kar pieniężnych i są uregulowane w dziale IVa k.p.a.

#### 4. Podsumowanie

Dla pełnej jasności obrazu oraz w celu uniknięcia możliwych rozbieżnych orzeczeń sądów administracyjnych, co wydaje się nieuniknione, *de lege ferenda* należy postulować, aby we wszystkich sprawach dotyczących administracyjnych kar pieniężnych właściwe ustawy nie odsyłały do Ordynacji podatkowej, gdyż, jak słusznie zauważył D. Korczyński, jest to odesłanie „w próżnię”. Kwestie te powinny być rozstrzygane w oparciu o Kodeks postępowania administracyjnego, a zwłaszcza jego „Dział IVa”, a nie o Ordynację podatkową, która nie reguluje w ogóle zagadnień materialnoprawnych związanych z wymierzeniem administracyjnych kar pieniężnych (np. brakuje dyrektyw wymiaru kary, zasady *lex mitior*, zagadnień związanych z odstąpieniem

<sup>36</sup> Wyrok WSA w Rzeszowie z 25.03.2025 r., II SA/Rz 153/25, LEX nr 3849840; wyrok WSA w Krakowie z 17.09.2025 r., III SA/Kr 452/25, LEX nr 3928047; wyrok WSA w Krakowie z 12.12.2025 r., III SA/Kr 325/25, LEX nr 4013503.

od wymierzenia kary czy też instrumentów łagodzenia nadmiernej represyjności sankcji w sytuacji ich zbiegu).

*De lege lata* przyjąć należy, iż w sprawach wymierzania administracyjnych kar pieniężnych – także w przypadkach odesłania w tej kwestii do Ordynacji podatkowej – można stosować niektóre przepisy działu IVa k.p.a. (np. dyrektywy wymiaru administracyjnych kar pieniężnych czy zasadę *lex mitior*) pod warunkiem, iż kwestie te nie są regulowane odrębnie w danej ustawie.

Mimo upływu pełnej dekady od zainicjowania dyskusji nad problematyką zbiegu sankcji karnoskarbowych i karnoadministracyjnych kwestia ta nie straciła nic na swojej aktualności, zyskując wręcz nowe, złożone oblicze. Utrzymujące się – pomimo nowelizacji kodeksu postępowania administracyjnego z 2017 r. – luki prawne i ryzyko nadmiernej represyjności sankcji w przypadku ich kumulacji, stwarzają konieczność kontynuowania badań nad wypracowaniem spójnego modelu zbiegu różnych rodzajów odpowiedzialności, który skutecznie zabezpieczy jednostkę przed nadmierną represyjnością ze strony organów państwa, bez względu na to, czy są nimi sądy, czy też organy administracji publicznej wymierzające administracyjne kary pieniężne.

## **Szach i mat. O braku strategii bezpieczeństwa wewnętrznego Polski i dryfującej Prokuraturze<sup>1</sup>**

### **Część I**

Od lat tak Policja, niekiedy inne formacje, w tym Krajowa Administracja Skarbowa, jak i Prokuratura z upodobaniem przedstawiają w środkach masowego przekazu i na swoich stronach internetowych informacje o rozbiciu grup i gangów przestępczych, likwidacji laboratoriów narkotykowych, zatrzymaniach, zarzutach i aktach oskarżenia. Nierzadko towarzyszą temu obrazy filmowe i fotograficzne z dynamicznych akcji policyjnych, desantów ze śmigłowców, leżących na ulicy skutych bandytów, czy „wejść z drzwiami” kontrterrorystów. Daleki jestem od krytyki tego. Państwo musi pokazywać swoją siłę i sprawczość wobec przestępców, a działania te często są efektem długiej, ciężkiej i żmudnej pracy prokuratorów, policjantów oraz funkcjonariuszy innych służb.

Tyle tylko, że te efektowne obrazy przyćmiewają podejrzenie graniczące z pewnością – braku jakiegokolwiek przemyślanej, uporządkowanej, skonkretyzowanej w dokumentach i przede wszystkim konsekwentnie realizowanej polskiej strategii bezpieczeństwa wewnętrznego. Ze szczególnym uwzględnieniem przestępczości krytycznej, wprost zagrażającej Państwu (grupy mafijne, terroryzm i ekstremizm, poważne przypadki korupcji, szpiegostwo i dywersja, ewentualnie wyjątkowo groźne, bezpośrednio atakujące stabilność kraju przestępstwa ekonomiczne itp.).

---

<sup>1</sup> Niniejszy tekst, obecnie nieznacznie uzupełniony, został pierwotnie opublikowany 25 października 2025 r. na portalu internetowym Czarne & Czerwone (<https://czarneczerwone.pl/2025/10/26/szach-i-mat-o-braku-strategii-bezpieczenstwa-wewnetrznego-test/>).

**Długofalowe skutki tego stanu muszą być oczywiste: słabość kraju, w skrajnym wypadku dryfującego ku tzw. państwu upadlemu.**

Obrazy te przesłaniają rzeczywiste różnego typu problemy służb, z Policją na czele, takie jak braki kadrowe, niski, a niekiedy fatalny poziom wyszkolenia, nieadekwatna, przestarzała struktura organizacyjna, problemy socjalno-płacowe etc<sup>2</sup>.

\* \* \*

Pod koniec 2015 r. w dzienniku „Rzeczpospolita” ukazał się artykuł autorstwa mojego oraz dr. Wiesława Mądrzejowskiego, Zastępcy Dyrektora oraz p.o. Dyrektora Centralnego Biura Śledczego w latach 2001-2004<sup>3</sup>. Dokonałiśmy wówczas analizy stanu zwalczania przestępczości zorganizowanej, a raczej nieledwie zarysu analitycznego, albowiem opartego tylko na źródłach łatwo i ogólnie dostępnych, statystykach policyjnych i sądowych.

Wnioski były zdumiewające, by nie rzec dramatyczne. Najkrócej je ujmując: skuteczność sytuowała się na niezwykle niskim poziomie lub dostępne statystyki nie były w stanie w żadnym stopniu oddać rzeczywistego obrazu zagrożeń i skuteczności ich zwalczania. Zatem państwo polskie było nieefektywne lub w znacznym stopniu „ślepe” co do stanu własnego bezpieczeństwa.

Po pierwsze, odnotowaliśmy zdumiewający, a może nawet szokujący wręcz wynik wglądu w dane liczbowe. Wynikało z nich, że wbrew teorii o sukcesie działania CBS / CBŚP i Prokuratury, między 2003 a 2014 r. liczba zorganizowanych grup przestępczych wzrosła trzykrotnie. **Skuteczność eliminacji tych grup spadła zaś z 95,4% do 16,5%.** Mimo objęcia zainteresowaniem operacyjnym ponad 67 tys. domniemyanych lub faktycznych członków tych grup i ok. 7 tys. ich liderów zarzut karny udziału w takiej grupie lub kierowania nią postawiono mniej niż jednej trzeciej z nich, odpowiednio nieco ponad 19 tys. osób i 2 tys. osób.

---

<sup>2</sup> Zob. np. M. Gabriel-Węglowski, <https://czarneczerwone.pl/2025/02/04/13-posterunek-czy-pitbull-o-reformie-policji/>

<sup>3</sup> <https://czarneczerwone.pl/2015/12/06/przestepczosc-zorganizowana-dokad-zmierzamy/>, „Rzeczpospolita” z 2 grudnia 2015 r.

Wieloletnie statystyki, także sądowe, z tamtego okresu wskazywały zaś na katastrofalną wręcz skuteczność, nie tyle samych wniesionych oskarżeń, co ich relacji do powyższych policyjnych danych o skali przestępczości zorganizowanej: **skazano w sądach zaledwie 5% wszystkich operacyjnie ustalonych „gangsterów” (czyli z owych ponad 67 tysięcy) i jedynie 17% (z 19 tys.) tych, którym udało się przedstawić zarzut w śledztwie. W przypadku operacyjnie ustalonych szefów gangów wskaźnik procentowy wynosił odpowiednio 6% (z 7 tys.) i 21% (z 2 tys.).**

Funkcjonując w środowisku prokuratorskim i policyjnym, samodzielnie również zajmując się zwalczaniem przestępczości zorganizowanej przez lata, a także widząc powolne, ale jednak podnoszenie się poziomu bezpieczeństwa w Polsce, trudno było nam uwierzyć w wiarygodność tych danych. Żadne to jednak pocieszenie, że jakoś płynęliśmy tą łodzią, skoro żeglowaliśmy bez map. Nie wiadomo, gdzie i dokąd, po niespokojnym morzu i wciąż widząc groźne chmury na horyzoncie.

Po drugie, wskazywaliśmy na zasadnicze błędy w działaniach i zaniechaniach w sferze bezpieczeństwa wewnętrznego, utrzymujące się od dawna lub narastające od 2007 r. Zdecydowana większość z nich do dziś zachowuje pełną aktualność:

- brak reform organizacyjnych Policji wzmacniających pion dochodzeniowo-śledczy, odpływ doświadczonych funkcjonariuszy;
- niski poziom szkolnictwa policyjnego;
- brak jednolitej ustawy o czynnościach operacyjno-rozpoznawczych;
- brak ustawy ukierunkowanej na zwalczanie przestępczości zorganizowanej (na podobieństwo amerykańskiej tzw. RICO Act<sup>4</sup>, którą uchwalono w 1970 r.; Polska ponad pół wieku później wciąż „nie wpadła” na ideę takiego aktu prawnego);
- niedostatek skutecznych procedur wykrywania i zabezpieczania mienia przestępczego (korzyści z przestępstw);
- ograniczanie możliwości wykorzystania dowodów z legalnej kontroli operacyjnej (słynna uchwała Sądu Najwyższego z 2007 r. o sygn.

---

<sup>4</sup> *Racketeer Influenced and Corrupt Organizations Act*, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/18/part-I/chapter-96> [dostęp: 12.10.2025].

I KZP 6/07, dotycząca m.in. tzw. zgody następcej, w której Sąd postawił się ewidentnie w roli ustawodawcy);

- radykalne skrócenie okresu retencji danych telekomunikacyjnych do jedynie 12 miesięcy, co niebywale ogranicza możliwości wykrywcze, a przede wszystkim dowodowe w odniesieniu do dłuższej trwającej działalności przestępczej;
- wprowadzenie w 2015 r. zakazu dowodowego korzystania z tzw. owoców zatrutego drzewa w wersji skrajnej (do czego, niestety, chcemy wracać w świetle dzisiejszych propozycji prawodawczych), zastąpionego w roku 2016 r. wersją... skrajną w drugą stronę;
- wreszcie *last but not least*, decentralizację pionu w Prokuraturze do spraw zwalczania przestępczości zorganizowanej (potocznie określanego jako „Pezety”), szczęśliwie zlikwidowaną w 2016 r.

Po trzecie, wymieniliśmy podstawowe czynniki ryzyka na tamten czas: wykorzystywanie przez świat przestępczy szerokich swobód obywatelskich (np. szerokie gwarancje wynikające z procedury karnej); podziały społeczne i wzmacniane dzięki nim ekstremizmy; stały rozwój technologii telekomunikacyjnych i transportowych; napływ imigrantów ze Wschodu i z Południa; emigracja zarobkowa Polaków i nawiązywanie kontaktów z tamtejszymi środowiskami przestępczymi; tranzytowy charakter naszego kraju, sprzyjający aktywności transgranicznych i międzynarodowych grup przestępczych.

Zaproponowaliśmy także główne kierunki działań ku wzmocnieniu bezpieczeństwa. Naszym artykułem sygnalizacyjnym, zgodnie z przewidywaniem, nie zainteresował się nikt. Politycy, środowiska prawnicze, dziennikarze...

A jakże inny i stabilniejszy był przed dekadą świat geopolityki. Co prawda już po zajęciu Krymu przez Rosję, ale daleko przed pełnoskalową wojną na Ukrainie. Z Barackiem Obamą u sterów w Ameryce i przewidywaniami kontynuacji prezydentury demokratów w osobie Hillary Clinton. Unia Europejska przy wszystkich kłopotach jawiła się jako twór silny, potęga Chin nie była jeszcze tak widoczna. W Polsce do władzy doszła Zjednoczona Prawica, ale wielu Polaków, w tym prawników, zmęczonych ośmioma latami władzy poprzedniej ekipy, w jesiennych miesiącach 2015 r. pokładało w nowym obozie

politycznym i w nowym prezydencie RP jeszcze wiele nadziei. Mimo politycznych podziałów dzisiejszy stopień polaryzacji społecznej był wtedy trudny do wyobrażenia.

Świat wokół Polski płonie jednak coraz bardziej na przestrzeni ostatnich 10 lat. Nie jest to przecież odkrywcza teza. A jednak nie wydaje się ona przekładać na radykalną zmianę w myśleniu o naszym bezpieczeństwie wewnętrznym. Nieco inaczej wygląda to na płaszczyźnie bezpieczeństwa zewnętrznego (przede wszystkim wzmacnianie Sił Zbrojnych), ale ten temat nie jest wprost przedmiotem niniejszego opracowania.

\* \* \*

Analiza choćby samych tylko dalszych corocznych raportów CBŚP nadal budzi wiele wątpliwości. Po pierwsze, poprzez posługiwanie się w nich niewiele mówiącymi pojęciami. Przykładowo, na pierwszej stronie najnowszego opracowania, dotyczącego 2024 r., wskazuje się<sup>5</sup>: „W wyniku krajowych i międzynarodowych działań w zakresie zwalczania zorganizowanej przestępczości Centralne Biuro Śledcze Policji wyeliminowało łącznie 159 (164) grup przestępczych, w tym 140 (142) polskich, 17 (22) międzynarodowych i 2 (0) rosyjskojęzyczne” (w nawiasach podano liczby za rok 2023). Nie sposób jednak ustalić, co rozumieć pod enigmatycznym, pozaustawowym, a nawet pozaprawnym pojęciem „wyeliminowania grupy” (ustawa o Policji nie posługuje się takim terminem)<sup>6</sup>. Po drugie, przez brak odniesienia prezentowanych danych do statystyk dotyczących rzeczywistego pociągnięcia sprawców ciężkich przestępstw – a takimi z definicji ma zajmować się ta struktura policyjna – do odpowiedzialności karnej, a więc do liczb prokuratorskich i może przede wszystkim sądowych. Na przykład Biuro podaje, że w całym 2024 r. zatrzymanych zostało 2 664 (2 893

---

<sup>5</sup> <https://cbasp.policja.pl/cbs/do-pobrania/raporty-z-dzialalnosci/9890,Raporty-z-dzialalnosci.html> [dostęp: 21.10.2025].

<sup>6</sup> Czy chodzi o tymczasowe aresztowanie liderów takiej grupy, o wniesienie aktu oskarżenia, czy może o dezorganizację i dezintegrację danej grupy w drodze działań operacyjno-rozpoznawczych?

w 2023 r.) osób, a 3 565 (3 781 w 2023 r.) podejrzanym przedstawiono łącznie 36 385 (16 452 w 2023 r.) zarzutów. Nie sposób jednak ustalić, ilu podejrzanych i ile zarzutów objętych danymi raportowanymi za rok 2023 i w latach poprzednich trafiło w związku z tym przed oblicze sądu i z jakim skutkiem co do skazań i uniewinnień.

**Po raz kolejny potwierdza się teza, że dla organów policyjnych (ale i innych służb śledczych) sprawa karna „kończy się” na przedstawieniu zarzutu, a realny, pożądaný i wymierny skutek ich pracy (i współpracy z prokuratorem) pozostaje poza sferą jakiegokolwiek zainteresowania.**

Podobne zastrzeżenie można zgłosić do informacji o skali wartości majątku zabezpieczonego na poczet przyszłych sankcji karnych. W 2023 r. była to suma ponad 865 mln zł, w 2022 r. ponad 760 mln zł, w 2021 r. ponad 704 mln zł itd. Nie są to kwoty małe. Jednak przecież dopiero prawomocne orzeczenia sądu prowadzą do realnej, ostatecznej utraty przez sprawcę korzyści z przestępstwa, czy do innej represji o charakterze finansowym lub majątkowym.

Z pewnością w kontekście powyższego – choć nie jest to bezpośrednio przedmiot niniejszego artykułu – warto byłoby poddać bardziej wnikliwej analizie wieloletnie statystyki służb karnoskarbowych. Nie tylko w wymiarze samych liczb, ale także samej konstrukcji wskaźników analitycznych.

\* \* \*

Niestety, w okresie długich rządów Zjednoczonej Prawicy w latach 2015-2023 – poza powrotem do koncepcji centralizacji prokuratorskich „pezetów” (co innego, jak funkcjonują one, o czym niżej) – z propaństwowego punktu widzenia zmieniło się niewiele. Do plusów organizacyjnych należy chyba finalnie zaliczyć przekształcenie służb fiskalnych i celnych w jednolitą Krajową Administrację Skarbową. Jaśniejszym obszarem, przynajmniej w obszarze funkcjonowania Prokuratury, było też nadanie większej wagi zwalczaniu przestępczości finansowo-skarbowej oraz gospodarczej (m.in. utworzenie Departamentu w Prokuraturze Generalnej). W efekcie nastąpiła próba, częściowo skuteczna,

likwidacji tzw. luki VAT wynikającej z nielegalnych działań. Zwrócono także w Prokuraturze i Policji większą uwagę na problem zwalczania cyberprzestępczości. Wszystko to jednak miało charakter punktowy, ograniczony, a nie wynikający z szeroko opracowanej strategii działań na wielu polach.

Odrębną kwestią jest cofnięcie przez Zjednoczoną Prawicę wielkiej tzw. noweli lipcowej Kodeksu postępowania karnego z 2015 r. Nie wchodząc w jej przesłanki aksjologiczne i dyskusję o rozwiązaniach szczegółowych, została ona uchwalona bez jakiegokolwiek przygotowania organizacyjnego z perspektywy sądów, Prokuratury i organów ścigania. Bez strategii właśnie, przede wszystkim wielopłaszczyznowej analizy skąd wychodzimy, dokąd chcemy dojść oraz jakie czynniki zdecydują o sukcesie, a które mogą je wykoleić.

Po 2015 r. nadal jednak nie zreformowano Policji (a wręcz ją osłabiono kadrowo po 2015 r.), w tym nie wzmocniono radykalnie szkolnictwa policyjnego oraz nie zapewniono napływu najlepszych kandydatów. Odwrotnie, Policja wpadła w zapaść personalną. Nie wprowadzono istotnych zmian prawnych wzmacniających służby, przynajmniej w zakresie zwalczania przestępczości krytycznej (poza uchwaleniem w 2016 r. ustawy o *działaniach antyterrorystycznych*). Nie rozwinięto mechanizmów stanowczego egzekwowania majątku przestępczego i nie przyłożono w tej mierze uwagi do etapu wykonawczego wyroków sądowych. Drastycznie spowolniono jeszcze bardziej procesy sądowe, w tym karne, „fundując” w zamian wieloletnią wojnę o „neo-KRS” i „neo-sędziów” i chaos, którego końca nie widać. Nie uchwalono ustawy o czynnościach operacyjno-rozpoznawczych. Nie wprowadzono nowej filozofii i modelu działania prokuratorów w sferze przestępczości zorganizowanej, marnując szansę związaną z ponowną centralizacją tego pionu. Na koniec pogłębiono antydemokratyczną, „zamordystyczną”, peerelowską w duchu i kształcie ustawę – Prawo o prokuraturze, pozbawiając przyszłego Prokuratora Generalnego, kimkolwiek by on nie był, możliwości doboru własnych Zastępców.

Zmiana obozu rządzącego od grudnia 2023 r. – z różnych powodów, w tym układu i polaryzacji politycznej i społecznej, która nie omija wymiaru sprawiedliwości i organów ścigania – nie przyniosła

do tej pory praktycznie żadnych istotnych, rozsądnych posunięć w tej mierze. Co gorsza, forsowane są tak fatalne pomysły jak likwidacja, zamiast ewentualnej gruntownej reformy, wyspecjalizowanej instytucji prewencji i zwalczania korupcji, jaką stanowi od 19 lat Centralne Biuro Antykorupcyjne. W to miejsce proponuje się powstanie kolejnego pionu w niezreformowanym, przestarzałym organizacyjnie, funkcjonalnie i prawnie – ustawa z 1990 r., kilkaset (*sic!*) razy nowelizowana – mo-  
lochu, jakim jest Policja, tj. Centralnego Biura Zwalczania Korupcji.

Zamiast autorefleksji wojujących stron – z których żadna nie jest w stanie przekonać do siebie przeważającej części wyborców – i pró-  
by wypracowania kompromisu oraz skupienia się na tym, co zagraża Polsce, ogromna część energii jest marnowana na pozbawione szans projekty i działania oraz groźby anihilacji kierowane wobec wszystkich „kto nie z nami”.

Tymczasem przytaczane przed laty przez nas wspólnie z dr. W. Mądrzejowskim czynniki zagrożenia nie zmniejszyły się. Wręcz przeciwnie, rozbudowały jeszcze bardziej. Przede wszystkim poprzez dramatyczne zaognienie sytuacji na kierunku wschodnim:

- pełną kinetyczną wojnę ukraińsko-rosyjską i jej bieżące skutki oraz zagrożenia w razie ewentualnego zawarcia rozejmu lub pokoju (wielki napływ uchodźców, a w przyszłości potencjalny wzrost przemytu i dostępności broni; zagrożenie ze strony niektórych zdemobilizowanych weteranów walk) oraz
- tzw. wojnę hybrydową Rosji i Białorusi przeciwko krajom zachodnim, ostatnio zdającą się przeradzać w agresję militarną, w tym w Polsce (naruszanie przestrzeni powietrznej, morskiej i lądowej; dywersja i zamachy, sabotaż; szpiegostwo; zakłócenia sieci i urządzeń infrastruktury krytycznej; ataki cybernetyczne; używanie imigrantów do szturmowania granicy RP).

Dalej, rozwój technologiczny (sztuczna inteligencja; wchodząca powoli technologia kwantowa, np. w zakresie szyfrowania przekazu bez możliwości przełamania zabezpieczeń; funkcjonowanie kryptowalut etc.) oraz potęgująca się dominacja firm technologicznych (czego przykładem była afera Cambridge Analytica). Kolejny problem to stale rosnąca i nieuchronna wobec starzenia się społeczeństwa polskiego,

a także w obliczu zmian politycznych, ekonomicznych i klimatycznych imigracja z szeroko rozumianego Wschodu i tzw. globalnego Południa. Można i należy ją kontrolować, próbować nią racjonalnie sterować, ale nie ma możliwości jej zapobieżenia (pomijam tu pozytywne aspekty, które napływ imigrantów także przynosi).

O bieżących problemach choćby związanych właśnie z przestępczością imigrantów mówią szeroko specjaliści badający tę dziedzinę, dr hab. Paulina Polko i dr hab. Tomasz Saffjański: „Policja już powinna zatrudniać kadry z językiem hiszpańskim i innymi obcymi, specjalistów od cudzoziemskiej przestępczości, ponieważ nowe środowiska trzeba rozpoznawać, monitorować. Przy braku systemowej reakcji będą się rozwijać [...] Przedstawiciele administracji martwią się, co robić z Ukraińcami. Mówię: zastanówcie się lepiej, jak będziecie obsługiwać Kolumbijczyka, który nie rozumie słowa po polsku, kogoś z Indonezji, z Indii, Bangladeszu, bo migracja z tych krajów rośnie i w perspektywie kilku lat będzie wyzwaniem na wielu płaszczyznach, w tym w obszarze utrzymania bezpieczeństwa. Polska w tym zakresie powinna mieć strategię – a jesteśmy do tego kompletnie nieprzygotowani”<sup>7</sup>. A na pytanie o przykłady „czarnych dziur” w statystykach odpowiadają: „Badaliśmy kategorie takich przestępstw, jak handel ludźmi i obrót bronią. I okazuje się, że tutaj dane są bardzo małe. Trochę mówiło się o wykorzystywaniu Ukrainek, ale w takim kontekście, że jakiś nieuczciwy Polak zaoferował mieszkanie, a potem oczekiwał korzyści. A nie mówimy o zorganizowanych rzeczach. Co to oznacza? Nie tyle, że tych zjawisk nie ma, ale że służby nie prowadzą właściwego rozpracowania i działań operacyjnych, dlatego tego nie wykrywają. Wojna w Ukrainie spowodowała migrację, a więc i handel ludźmi – kobietami, dziećmi, tymczasem liczba podejrzanych o to jest śladowa. Inna rzecz to dostęp do niekontrolowanego rynku broni. Spodziewaliśmy się, że tutaj nasze statystyki ujawnionej broni wystrzelą w górę, a okazuje się, że nie. Polskie służby nie wykrywają handlu bronią z Ukrainy, paradoksalnie bardziej skuteczne są w tym służby Mołdawii. A ze statystyk Europolu i Interpolu wynika, że broń

<sup>7</sup> <https://www.rp.pl/przestepczosc/art42973931-eksperci-polska-nie-jest-gotowa-na-walke-z-imigranckimi-grupami-przestepczymi> [dostęp: 21.10.2025].

z Ukrainy pojawia się w Niemczech czy dalej w Europie, więc magicznie nie ominęła Polski”.

Stale aktualne jest oczywiście zagrożenie terrorystyczne, które w ostatnich latach zostało nieco przyćmione problemami geopolityki i konfliktów między państwami. Pomogło tu też na pewno zduszenie tzw. państwa islamskiego (ISIS, Daesh), czy pewne, choć relatywne ustabilizowanie sytuacji w Afganistanie. Jednakże przecież żadną miarą nie zniknęły ekstremizmy religijne, polityczne i społeczne. Wręcz przeciwnie, w drastycznie politycznie podzielonych społecznościach Polski i szeroko rozumianego Zachodu narastają<sup>8</sup>.

O przestępczości mafijnej, korupcyjnej czy „zwykłej” przestępczości zorganizowanej i jej odwiecznych domenach (narkotyki i inne substancje psychoaktywne, prostytutka, handel i przemyt ludzi, karuzele VAT-owskie, wymuszenia, zabójstwa i terror kryminalny itd.) nie ma nawet co się rozwódzić. To „stały fragment gry”. Choć w realiach słabego państwa również błyskawicznie urasta do gigantycznego problemu. O czym powinniśmy pamiętać pomni polskich doświadczeń lat 90. XX wieku i początku XXI stulecia czy obserwując dzieje tzw. państw upadłych lub mających po prostu ogromne problemy z tego typu patologiami, jak np. Ukraina właśnie, Serbia, Libia, Irak, Kolumbia, Meksyk czy Haiti.

Nie można też zapominać, że jeżeli Ukraina zdoła obronić swoją niepodległość (a nawet, gdyby tak się nie stało) i dojdzie do jakiegokolwiek trwałej formy rozejmu między nią i Federacją Rosyjską, to dalsza przyszłość rodzi kolejne niewiadome. Pomijając scenariusz najczarniejszy, w postaci ewentualnej zbrojnej agresji rosyjskiej na państwa bałtyckie, a także Polskę (np. w celu trwałego połączenia obwodu królewieckiego / kaliningradzkiego z Rosją i Białorusią) oraz scenariusze umiarkowane, brać trzeba również pod uwagę wewnętrzne zdestabilizowanie Rosji po śmierci Władimira Putina lub w razie jego gwałtownego odsunięcia od władzy, nawet do rozpadu państwa włącznie. Oczywiście zaprzętać będzie to uwagę całego świata, ale to my jesteśmy bezpośrednimi sąsiadami, wschodniego *медведя*. To w Polsce mamy nie tylko wielką

---

<sup>8</sup> Zob. np. <https://www.rp.pl/polityka/art43008281-smierc-charliego-kirka-to-dzwonek-ostregawczy-dla-ameryki> – „Rzeczpospolita” z 15 września 2025 r.

liczbę uchodźców i imigrantów z Ukrainy, ale i sporą diasporę białoruską, rosyjską, gruzińską czy czeczeńską, a także coraz liczniejszych obcokrajowców np. z krajów Ameryki Łacińskiej i Środkowej, o czym mówią wspomniani już P. Polko i T. Safjański.

\* \* \*

Od kilkunastu lat publicznie, niestety bez efektu, postuluję potrzebę szerszego spojrzenia, w tym także określonego modelu funkcjonowania Prokuratury wobec powyższych zagrożeń. W ostatnich latach proponowałem też wyodrębnienie pojęcia **przestępczości krytycznej**<sup>9</sup>.

Po dekadzie trzeba ponownie – i jeszcze dobitniej – zadać sobie pytanie, czy w ogóle znamy realny stan zagrożenia przestępczością w Polsce, w szczególności tę najgroźniejszą dla stabilności Państwa, czy jego obszarów, tak geograficznych, jak i funkcjonalnych. Czy prowadzimy rzeczywiste analizy strategiczne na potrzeby bezpieczeństwa wewnętrznego. Mam jedynie nadzieję, że jakaś wiedza tego typu istnieje w ramach opracowań niejawnych lub ściśle do użytku wewnętrznego określonych instytucji. Siłą rzeczy – jeżeli są tworzone – nie podlegają publikacji i nie mogą stać się elementem niniejszych rozważań.

Niemniej jednak w demokratycznym państwie istnieją obowiązki sprawozdawcze i/lub analityczne instytucji państwowych i ich agend, potrzeba pewnych podsumowań i sygnalizacji panowania nad sytuacją. Tego typu opracowania przynajmniej częściowo powinny znajdować swoją ekspozycję publiczną, w dzisiejszych czasach najczęściej przez właściwe strony internetowe. Niestety, próżno ich szukać.

Do najważniejszych pod tym kątem podmiotów państwowych można zaliczyć Radę Ministrów (zwłaszcza Ministra Spraw Wewnętrznych i Ministra – Koordynatora Służb Specjalnych oraz Ministra Sprawiedliwości – Prokuratora Generalnego), poszczególne instytucje bezpieczeństwa i porządku (Policja, w tym funkcjonujące w jej strukturze Krajowe Centrum Informacji Kryminalnych; Straż Graniczna, CBA,

---

<sup>9</sup> Zob. m.in. publikacje na stronie <https://czarneczerwone.pl/category/pezety/> – w szczególności *Demony wojen i ich mgła. Prokuratorzy w walce z przestępczością krytyczną dla Państwa Polskiego oraz Sztuka wojny*.

KAS, agencje wywiadowcze i kontrwywiadowcze), prezydenckie Biuro Bezpieczeństwa Narodowego, Najwyższą Izbę Kontroli oraz Instytut Wymiaru Sprawiedliwości.

Przegląd informacji o stanie zagrożeń i efektach zwalczania przestępczości (stan na drugą połowę września 2025 r.) przynosi następujące konstatacje:

- na stronach Prokuratury Krajowej<sup>10</sup> oraz Ministerstwa Sprawiedliwości<sup>11</sup> – brak jest jakichkolwiek dokumentów analitycznych, sprawozdań, raportów;
- podobna niedostępność opracowań cechuje strony Kancelarii Prezesa Rady Ministrów<sup>12</sup>, a także Rządowego Centrum Bezpieczeństwa<sup>13</sup>, Biura Bezpieczeństwa Narodowego<sup>14</sup>, Ministerstwa Spraw We-

---

<sup>10</sup> <https://www.gov.pl/web/prokuratura-krajowa> [dostęp: 17.09.2025]. Sprawozdania Prokuratora Generalnego obejmują jedynie lata 2010-2015. W zakładce dotyczącej problematyki przestępczości zorganizowanej nie ma jakichkolwiek dokumentów (*sic!*). Natomiast w zakładce „Raporty” znajdziemy jedynie dokument dotyczący działań w sprawie śmierci Barbary Blidy oraz dwie części raportu z badania spraw pozostających w zainteresowaniu opinii publicznej ze względu na ich przedmiot oraz charakter, prowadzonych i zakończonych w latach 2016-2023 w powszechnych jednostkach organizacyjnych Prokuratury. Na stronie PK znajdują się też sprawozdania statystyczne, które niosą jednak pozbawiony komentarza, kontekstu i bardzo ograniczony obraz sytuacji.

<sup>11</sup> <https://www.gov.pl/web/sprawiedliwosc/> [dostęp: 6.10.2025]. W zakładce „O ministerstwie / Strategia” znajdujemy jedynie tekst Zarządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 26 stycznia 2025 r. w sprawie określenia celów strategicznych Ministra Sprawiedliwości na rok 2025 (Dz. Urz. MS z dn. 27 stycznia 2025 r., poz. 4). Jest ono krótkie i tak ogólnikowe, że nie stanowi żadnego istotnego elementu z punktu widzenia omawianej tu materii. Brak też ewentualnych materiałów w zakładce „Co robimy / Programy i projekty”.

<sup>12</sup> <https://www.gov.pl/web/premier> [dostęp: 23.09.2025].

<sup>13</sup> <https://www.gov.pl/web/rcb> [dostęp: 14.10.2025]. Warto zwrócić uwagę na dostępne na tej stronie w zakładce „Zagrożenia, analizy i oceny” cykliczne (kwartalne) biuletyny analityczne (ostatni o numerze 33), jednakże datują się one na lata 2012-2021 (do czerwca), a więc od ponad 4 lat nie są publikowane lub w ogóle nie są przygotowywane.

<sup>14</sup> <https://www.bbn.gov.pl/> [dostęp: 25.10.2025] – zwraca uwagę, że na chwilę obecną pozostaje nieobsadzone stanowisko Dyrektora Strategii Bezpieczeństwa. Nadto zawartość portalu, jak też przegląd dostępnych numerów publikowanego przez BBN kwartalnika „Bezpieczeństwo Narodowe” wskazuje, że dominantą jest ob-

wewnętrznych i Administracji<sup>15</sup>, Straży Granicznej<sup>16</sup>, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego<sup>17</sup>, Agencji Wywiadu<sup>18</sup>, Służby Wywiadu Wojskowego<sup>19</sup> oraz Służby Kontrwywiadu Wojskowego<sup>20</sup>;

- na głównych stronach Policji<sup>21</sup> zwłaszcza w zakładce „Statystyki”, poza ogólnikowymi informacjami statystycznymi – i to w wielu wypadkach mocno przeterminowanymi, sprzed kilku lat<sup>22</sup> – praktycznie nie dotyczącymi przestępczości krytycznej, także nie ma żadnych opracowań analitycznych (*sic!*); jako jedyny pozytywnym natomiast należy zapisać, że niezmiennie od swego powstania corocznie raporty ze swojej działalności publikuje Centralne Biuro Śledcze Policji (one stały się właśnie kanwą wskazanego na wstępie naszego krytycznego artykułu z 2015 r.)<sup>23</sup>;
- na stronie Krajowej Administracji Skarbowej brak jest przekrojowych dokumentów analitycznych, także w zakładce dot. strategii KAS; **choć, warto podkreślić, jest to chyba jedyna instytucja państwowa, która opublikowała (a być może jedyna, która**

---

szar bezpieczeństwa militarnego i zewnętrznego, nie zaś problemy bezpieczeństwa wewnętrznego.

<sup>15</sup> <https://www.gov.pl/web/mswia> [dostęp: 17.09.2025], zwłaszcza w zakładkach „System antyterrorystyczny RP” oraz „Zwalczanie przestępczości zorganizowanej oraz walka z terroryzmem”.

<sup>16</sup> <https://www.strazgraniczna.pl/> [dostęp: 23.09.2025].

<sup>17</sup> <https://www.abw.gov.pl/>; brak również danych na stronie Wydziału Prewencji Zagrożeń Centrum Antyterrorystycznego ABW, <https://tpcoe.gov.pl/> [dostęp: 17.09.2025]. (odnajdziemy tam natomiast odesłanie do raportów Europolu dot. zagrożeń terrorystycznych w Europie w latach 2022-2024 i inne informacje międzynarodowe). Istotnym wyjątkiem są obszerne coroczne (od 2010 r.) raporty o stanie bezpieczeństwa cyberprzestrzeni RP Zespołu Reagowania na Incydenty Bezpieczeństwa Komputerowego CSIRT GOV prowadzonego przez Szefa Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego – <https://csirt.gov.pl/cer/publikacje> [dostęp: 14.10.2025].

<sup>18</sup> <https://www.aw.gov.pl/pl> [dostęp: 23.10.2025].

<sup>19</sup> <https://bip.skw.gov.pl/> [dostęp: 14.10.2025].

<sup>20</sup> <https://www.skw.gov.pl/index.html> [dostęp: 14.10.2025].

<sup>21</sup> <https://policja.pl/>, <https://kgp.bip.policja.gov.pl/> [dostęp: 25.09.2025].

<sup>22</sup> Na przykład ostatni roczny statystyczny obejmuje rok 2020.

<sup>23</sup> <https://cbasp.policja.pl/cbs/do-pobrania/raporty-z-dzialalnosci/9890,Raporty-z-dzialalnosci.html> [dostęp: 7.10.2025].

**przygotowała) kilkuletnią strategię działania (na lata 2025-2028), zakładającą osiągnięcie pewnych wymiernych celów i wskaźników<sup>24</sup>;**

- na stronie Instytutu Wymiaru Sprawiedliwości, potencjalnie ważnej instytucji analitycznej w tym obszarze, znaleźć można duże bogactwo różnego rodzaju opracowań (raportów, badań, ekspertyz), jednak żadne z nich nie dotyczy przestępczości szczególnie zagrażającej stabilności państwa<sup>25</sup>; znaleźć można jedynie bardzo nieliczne i nie najnowsze opracowania, które wycinkowo, w mniejszym lub większym stopniu dotyczą przestępczości krytycznej, tj. *Handel ludźmi – raport z badań* pod red. prof. Łukasza Pohla (2022) oraz *Definicja przestępstwa o charakterze terrorystycznym przewidziana w polskim Kodeksie karnym w świetle rozwiązań Unii Europejskiej, Rady Europy i Organizacji Narodów Zjednoczonych – raport z projektu badawczego* pod red. dr. Konrada Burdziaka (2021);
- analiza zawartości danych na stronie Najwyższej Izby Kontroli również wskazuje, że niemal nie prowadziła ona audytów i analiz w omawianym tu obszarze<sup>26</sup>; zwrócić jedynie można uwagę na raport z kwietnia 2025 r. *Funkcjonowanie systemu przeciwdziałania praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu*<sup>27</sup>.

Żadnych informacji w obszarze obrazu i przeciwdziałania przestępczości krytycznej nie przynosi także najnowsza edycja publikowanego przez Instytut Wymiaru Sprawiedliwości *Atlasu przestępczości w Polsce* 7<sup>28</sup>. Jedynie na stronie 245 zwrócono uwagę na wojnę na Ukrainie jako czynnik wysokiego ryzyka kształtowania się zorganizowanych grup

<sup>24</sup> <https://www.gov.pl/web/kas/strategia-kas> [dostęp: 12.10.2025].

<sup>25</sup> <https://iws.gov.pl/raporty> [dostęp: 24.09.2025].

<sup>26</sup> <https://www.nik.gov.pl/kontrole/megainformacje/> oraz <https://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/prosta/> [dostęp: 24.09.2025]; śladem tego typu zainteresowania, choć bardzo odległym w czasie jest raport Departamentu Obrony Narodowej i Bezpieczeństwa Wewnętrznego NIK „*Informacja o wynikach kontroli przygotowania nowych struktur przewidzianych do przeciwdziałania i zwalczania przestępczości w zakresie obrotu towarowego z zagranicą*” z... grudnia 2004 r.

<sup>27</sup> <https://www.nik.gov.pl/kontrole/P/24/010/> [dostęp: 24.09.2025].

<sup>28</sup> P. Ostaszewski et al., *Atlas przestępczości w Polsce* 7, Warszawa 2025.

przestępczych o charakterze zbrojnym, przede wszystkim rekrutujących swoich członków w społeczności cudzoziemskiej. Z tej perspektywy nie dziwi, choć jednak nieco konfuduje, że autorzy nie dostrzegli albo świadomie pominęli wśród przytoczonych istotnych zmian prawnych w latach 1995-2023 pojawienie się ustawy *o działaniach antyterrorystycznych* z 2016 r.<sup>29</sup>

Nierównomiernie w czasie, ale mimo wszystko pozytywnie, obok CBŚP, wyróżnia się jedynie **Centralne Biuro Antykorupcyjne** – przypomnijmy, mające być zlikwidowanym wedle obecnych planów... – publikując do 2019 r., a następnie za lata 2022-2024 dostępne raporty na temat przestępczości korupcyjnej w Polsce<sup>30</sup>.

Warto zwrócić również uwagę, że na stronie Prokuratury Krajowej w zakładce dotyczącej przestępczości zorganizowanej znajduje się informacja o udziale Prokuratury (w domyśle zapewne Departamentu do Spraw Przestępczości Zorganizowanej i Korupcji) w *Rządowym planie zwalczania przestępczości zorganizowanej*, którego podstawę prac stanowi opracowana w MSWiA *Diagnoza przestępczości zorganizowanej w Polsce*. Poszukiwanie tych dokumentów w internecie na potrzeby niniejszego artykułu nie zakończyło się powodzeniem.

Na stronach rządowych opublikowana jest natomiast informacja o *Raporcie o zagrożeniach bezpieczeństwa narodowego*, sporządzanym na potrzeby Krajowego Planu Zarządzania Kryzysowego<sup>31</sup>, w oparciu o zapisy ustawy z dnia 26 kwietnia 2007 r. o zarządzaniu kryzysowym (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 122 z późn. zm.). Dokument ten ma charakter niejawnny, jakkolwiek ustawa nie nakłada takiego obowiązku. I choć zapewne w jakimś stopniu opracowanie to wiąże się z szerszą analizą strategiczną zagrożeń dla państwa, to tylko częściowo prawdopodobnie dotyczy przestępczości krytycznej (w obszarze dywersji, sabotażu, terroryzmu i cyberbezpieczeństwa). Jednocześnie na stronie Rządowego Centrum Bezpieczeństwa wzmiankowane są tylko dwa takie raporty

---

<sup>29</sup> Ibidem, s. 10-12.

<sup>30</sup> <https://www.cba.gov.pl/pl/antykorupc/publikacje/publikacje-w-jezyku-po> [dostęp: 23.09.2025].

<sup>31</sup> <https://www.gov.pl/web/rcb/raport-o-zagrozeniach-bezpieczenstwa-narodowego> [dostęp: 14.10.2025].

z marca 2021 r. i z lipca 2024 r.<sup>32</sup>, acz prawo nie wymaga, by był to dokument coroczny.

Co kilka lat aktualizowana jest także Strategia Bezpieczeństwa Narodowego Rzeczypospolitej Polskiej w formie dokumentu prezydenckiego. Po dokumentach z 2003 r. (Aleksander Kwaśniewski) i z 2007 r. (Lech Kaczyński)<sup>33</sup> kolejną Strategię podpisał w 2014 r. Prezydent RP Bronisław Komorowski<sup>34</sup>, a następnie w maju 2020 r. Andrzej Duda<sup>35</sup>. Najnowszy projekt Strategii przyjęła w lipcu 2025 r. Rada Ministrów<sup>36</sup>.

Ten ostatni dokument, przynajmniej w zakresie głównych celów, założeń i metod podanych na portalu gov.pl, nie poświęca żadnej uwagi wyzwaniom bezpieczeństwa wewnętrznego związanym z funkcjonowaniem sądów, Prokuratury czy Policji i to mimo widocznej gołym okiem destabilizacji tych pierwszych dwóch instytucji oraz słabości tej ostatniej. Niewiele więcej w tej mierze wносиły też Strategie z 2014 i z 2020 r.

Oczywiście, dokumenty o charakterze strategicznym, zwłaszcza tego typu, bazują co do zasady na wyższym poziomie ogólności niż wnikliwe analizy dla poszczególnych zagadnień. Jednakże ich lektura, zarówno tego, jak dany problem opisano, jak i odnotowanie, czego w nich nie ma, daje sporo do myślenia o świadomości organów zarządzających państwem, ich priorytetów i dróg osiągnięcia celów<sup>37</sup>. Wystarczy porównać to np. ze znacznie obszerniejszą brytyjską „*National Security*

---

<sup>32</sup> Obowiązek jego sporządzania wprowadzono nowelizacją ustawy, która weszła w życie w sierpniu 2018 r.

<sup>33</sup> <https://www.bbn.gov.pl/pl/wydarzenia/1142,Strategia-Bezpieczenstwa-Narodowego-RP.html> [dostęp: 7.09.2025].

<sup>34</sup> <https://www.bbn.gov.pl/pl/informacje-o-bbn/publikacje/6880,Strategia-Bezpieczenstwa-Narodowego-RP.html> – dostęp 17 września 2025 r.

<sup>35</sup> [https://www.bbn.gov.pl/ftp/dokumenty/Strategia\\_Bezpieczenstwa\\_Narodowego\\_RP\\_2020.pdf](https://www.bbn.gov.pl/ftp/dokumenty/Strategia_Bezpieczenstwa_Narodowego_RP_2020.pdf) [dostęp: 17.09.2025].

<sup>36</sup> <https://www.gov.pl/web/premier/strategia-bezpieczenstwa-narodowego-rzeczypospolitej-polskiej> [dostęp: 17.09.2025].

<sup>37</sup> Szerzej o niektórych strategiach bezpieczeństwa RP zob. np. S. Koziej, *Strategie bezpieczeństwa narodowego RP 1990-2014. Refleksja na ćwierćwiecze*, [w:] R. Kupiecki (red.) *Strategia bezpieczeństwa narodowego Rzeczypospolitej Polskiej. Pierwsze 25 lat*, Warszawa 2015, <https://koziej.pl/wp-content/uploads/2016/01/Strategie-bezpiecze%C5%84stwa-1990-2014.pdf> [dostęp: 14.10.2025].

*Strategy 2025: Security for the British People in a Dangerous World*” z sierpnia 2025 r.<sup>38</sup>

Ergo, państwo polskie od lat nie prowadzi żadnych wnikliwych strategicznych prac analitycznych na temat stanu bezpieczeństwa wewnętrznego państwa i w istocie poruszamy się w obszarze „mgły wojny” lub w zupełnych ciemnościach<sup>39</sup>. Wówczas żadne działania nie przyniosą długofalowych pożądanych efektów, bowiem w istocie nie wiemy, z jakim przeciwnikiem walczymy, gdzie są jego słabe i mocne strony, a gdzie nasze.

Alternatywny wniosek brzmi, że stosowne opracowania są być może gdzieś tam tworzone, ale rysuje się z nich tak niepokojący obraz zagrożeń w relacji do możliwości i działań państwa, że z przyczyn politycznych (a nie wyłącznie ze względów ochrony niejawności działań służb i instytucji) nie jest on w żaden, choćby ograniczony sposób, prezentowany w szerszym dostępie dla osób zainteresowanych tą tematyką.

\* \* \*

Aparat państwa polskiego powinien niezwłocznie podjąć proces przygotowania szeroko zakrojonej analizy stanu bezpieczeństwa w zakresie wieloaspektowych zagrożeń wewnętrznych, nakreślić strategię postępowania w perspektywie co najmniej dekady i wdrożyć odpowiednie działania tam nakreślone.

Skuteczna strategia ochrony zewnętrznej państwa (geopolitycznej poprzez zagadnienia militarne i wywiadowcze, dyplomatyczne, ekonomiczne) nie istnieje bez korelacji z odpowiednią strategią wewnętrzną, I *vice versa*. Każda z nich, osamotniona, będzie kuleć i niedomagac.

---

<sup>38</sup> <https://www.gov.uk/government/publications/national-security-strategy-2025-security-for-the-british-people-in-a-dangerous-world/national-security-strategy-2025-security-for-the-british-people-in-a-dangerous-world-html#conclusion> [dostęp: 21.10.2025].

<sup>39</sup> Dość też wspomnieć, że od 21 lat nie istnieje Rządowe Centrum Studiów Strategicznych. To, które powstało w 1997 r., zostało zlikwidowane w 2006 r. Co prawda w 2018 r. stworzono Centrum Analiz Strategicznych, funkcjonujące potem pod szyldem Rządowego Centrum Analiz, ale ono także uległo likwidacji w czerwcu 2024 r.

Celem niniejszego artykułu nie jest szczegółowy opis założeń i metodyki wykonania takiej analizy strategicznej. Wymagałoby to stworzenia odpowiedniego zespołu ludzi, nie tylko fachowców z dziedziny prawa karnego, kryminologii, czy bezpieczeństwa wewnętrznego, ale też np. specjalistów z zakresu statystyki, finansów publicznych, zagadnień wywiadowczych i kontrwywiadowczych czy politologii.

Można jednak pokusić się o nakreślenie kilku, niekoniecznie wyłącznych, ale węzłowych elementów. Zaliczyć do nich należałoby co najmniej sześć płaszczyzn:

- a) zidentyfikowanie:
  - realnie prowadzonych baz statystycznych w sądach, prokuraturze oraz służbach porządku i bezpieczeństwa (Policja, służby specjalne, administracja skarbową, ewentualne inne podmioty) oraz analiza jakości odzwierciedlania określonych zjawisk i niebezpieczeństw;
  - ewentualnych innych źródeł dostępnej wiedzy mogącej podlegać wykorzystaniu (raporty, analizy i opracowania zakresowe);
- b) zidentyfikowanie struktury oraz dynamiki przestępczości i zagrożeń w kluczowych dla bezpieczeństwa i stabilności Państwa obszarach (m.in. przestępczość związana ze szpiegostwem, z dywersją i sabotażem; przestępczość godząca w interesy finansowe kraju na dużą skalę; terroryzm; przestępczość zorganizowana na dużą, zwłaszcza międzynarodową lub transgraniczną skalę etc.) na podstawie źródeł, o których mowa w pkt a;
- c) analiza skuteczności zwalczania przestępczości w powyższych kluczowych obszarach (relacja między danymi policyjnymi i służb, prokuratorskimi i sądowymi), z uwzględnieniem rodzaju nakładów finansowych i ich dystrybucji (relacja sił i środków do efektów);
- d) analiza kluczowych instrumentów prawnych zwalczania przestępczości i innych zbliżonych zagrożeń bezpieczeństwa Państwa;
- e) analiza na podstawie otwartych źródeł oraz pozyskanych informacji wewnętrznych sytuacji organizacyjnej, funkcjonalnej (kompetencje) i kadrowej (ilość, poziom wykształcenia i wykształcenia zawodowego, relacja tego stanu do nakładanych ustawowo obowiązków) wszystkich instytucji zajmujących się bezpieczeństwem Państwa;

- f) przedstawienie oceny realnego stanu bezpieczeństwa, prognoz co do głównych kierunków zagrożeń w perspektywie 10-20 lat oraz wypracowanie rekomendacji w zakresie legislacyjnym i organizacyjnym.

Prace tego typu z natury rzeczy musiałyby potrwać wiele miesięcy, może nawet liczonych w lata. Jednakże korzyści byłyby niebagatelne. Zrealizowanie jej ma głęboki sens, choć wymaga silnego wsparcia politycznego i choćby umiarkowanego konsensusu sił politycznych. Tak, aby strategia taka nie była podatna na zmiany wyborcze, lecz w miarę konsekwentnie podlegała realizacji przez kolejne parlamenty i rządy.

Oczywiście, dzisiejsza sytuacja w polskiej polityce sprawia, że szansa na wdrożenie poważnych prac strategicznych jest niemal zupełnie iluzoryczna. Nie jest to jednak argument, by o takiej konieczności nie mówić publicznie i nie apelować o podjęcie odpowiednich inicjatyw i działań do Rady Ministrów czy Biura Bezpieczeństwa Narodowego.

## Część II

Zapewne, wiele osób, zwłaszcza w mojej rodzimej instytucji – jak pokazują moje wieloletnie doświadczenia – zapyta: a co do tego Prokuraturze? To wszystko, o czym piszę powyżej, to z pewnością w dużej mierze domena dyplomacji, wojska, służb specjalnych, policyjnych i służb granicznych. Wielu prokuratorów – z czym się nie zgadzam, to nie jest moja wizja Prokuratury, przynajmniej w części, a dziś jest też kompletnie nierealna wobec słabości śledczej Policji i służb – widziałoby nas wyłącznie w sądzie, w charakterze oskarżyciela.

**Warto jednak mieć szerszy horyzont spojrzenia i rozumieć, że bezpieczeństwo zewnętrzne i wewnętrzne każdego państwa to system.** Zestaw przepływów informacji, analiz, decyzji i działań między tymi dwiema ogromnymi sferami, a nadto wzajemnych relacji instytucji w obrębie każdej z tych dziedzin. Prokuratura zaś w tym systemie działa i działać będzie (o ile nie zostanie w końcu rozwiązana na skutek dysfunkcjonalności wynikającej z wewnętrznego konfliktu). Niezależnie od tego, czy – miejmy nadzieję – jako niezależna, nowoczesna, samo-

dzielna instytucja, czy jak dziś jako unia personalna z Ministerstwem Sprawiedliwości i władzą wykonawczą.

W związku z tym błędne jest postrzeganie roli Prokuratury jako strażnika praworządności i oskarżyciela publicznego w wąskim ujęciu „stróża”. Owszem, jest wiele sfer aktywności prokuratorskiej, także karnej, gdzie rola ta w istocie będzie się sprowadzać do „pilnowania” Policji i służb, dbałości o zachowanie gwarancji procesowych w dochodzeniu do prawdy materialnej, skupienia na pracy sądowej itp. **Nie dotyczy to jednak sfery krytycznych zagrożeń dla Państwa.** A mówiąc precyzyjniej, nie uchodząc z roli gwaranta praworządności, rola Prokuratury i relatywnie nielicznej (około 100-, 200-osobowej) grupy prokuratorów zajmujących się docelowo przestępczością krytyczną, powinna być aktywna i proaktywna.

Wynika to z kilku kluczowych czynników:

- wysokiej wiedzy prawniczej prokuratorów (przynajmniej hipotetycznie, w praktyce, rzecz jasna, bywa z tym bardzo różnie; jednak pion ds. przestępczości krytycznej, bezpieczeństwa Państwa musi być kształtowany kadrowo wyłącznie wedle kryteriów merytorycznych łączonych z zaangażowaniem w służbę prokuratorską);
- strukturalnej i prawnej dominacji Prokuratury nad wszystkimi innymi podmiotami bezpieczeństwa wewnętrznego w sferze procesowej, ale także pewnych możliwości oddziaływania na ich pracę operacyjną;
- współpracy, choć o różnym natężeniu, praktycznie ze wszystkimi instytucjami porządku, bezpieczeństwa i zwalczania przestępczości (od Policji, ABW i CBA, poprzez Straż Graniczną, Krajową Administrację Skarbową, Żandarmerię Wojskową i kontrwywiad wojskowy, aż po Straż Leśną, czy Straż Rybacką);
- wobec powyższego, pełnienia w sposób naturalny w istotnym stopniu (choć nie wyłącznie i nie całościowo) roli **węzła informacyjnego**, w którym gromadzą się dane dotyczące krytycznych zagrożeń, co umożliwia tworzenie ich obrazu i jego analizowanie pod różnymi kątami;
- posiadanie przez prokuratorów – niezależnie od istotnej roli decyzyjnej sądów – bardzo dużego władztwa i wpływu w zakresie instru-

mentów prawnych służących do zwalczania takiej przestępczości (np. stosowanie instytucji świadka koronnego, tzw. małego świadka koronnego, świadka anonimowego, wnioskowanie o stosowanie tymczasowego aresztowania, stosowanie nieizolacyjnych środków zapobiegawczych, stosowanie zabezpieczenia majątkowego, możliwość tworzenia międzynarodowych zespołów śledczych tzw. JIT i wiele innych).

Prowadzić powinno do wniosku, że niezależnie od działań podejmowanych przez pioniry analityczne w Policji i w innych formacjach, **Prokuratura w wielu obszarach swojej działalności powinna, a wręcz musi prowadzić prace na poziomie analiz strategicznych**, zarówno korzystając z własnych zasobów informacyjnych, jak i we współpracy z organami śledczymi oraz np. z kryminologami, czy z naukowcami z Instytutu Wymiaru Sprawiedliwości itp. W szczególności dotyczy to właśnie obszaru przestępczości krytycznej dla Polski. Wynik tych analiz musi bezpośrednio przekładać się na sposób działania Prokuratury i służb w tym zakresie, oczywiście w granicach obowiązującego prawa. Przekładać, z jednej strony na zasadzie wzajemnego uzupełnienia informacji i wymiany wniosków analitycznych. Z drugiej, poprzez uzyskanie narzędzi do konstruktywnego kontrolowania i oceny skuteczności pracy Policji i innych służb w sferze ścigania przestępczości krytycznej i zorganizowanej.

Prokurator Generalny byłby w ten sposób – dziś nie jest, zwłaszcza w realiach unii personalnej ze stanowiskiem Ministra Sprawiedliwości zajmującego się wszystkim naraz – istotnym partnerem i czynnikiem wspomagającym na wysokim poziomie profesjonalnym organy władzy wykonawczej i ustawodawczej troszczące się o bezpieczeństwo Polski (Prezydenta RP i Biuro Bezpieczeństwa Narodowego, Prezesa Rady Ministrów i ministrów odpowiadających za Policję i służby, Sejm i komisję do spraw służb specjalnych). Byłoby to także ważne narzędzie Prokuratora Generalnego w dyskursie publicznym w zakresie pożądanych działań, czy też propozycji zmian legislacyjnych zwiększających bezpieczeństwo Państwa i społeczeństwa.

Nie chodzi tu oczywiście o samodzielne kreowanie polityki karnej przez Prokuraturę (to należy przede wszystkim do parlamentu i rządu),

ani o sterowanie pracą czy polityką kadrową Policji i innych służb, co leży w gestii władzy wykonawczej. Chodzi natomiast o należytą, szeroką orientację Prokuratora Generalnego i jego podwładnych w zagadnieniach różnych obszarów bezpieczeństwa wewnętrznego (i do pewnego stopnia zewnętrznego), przekładającą się na trafne i sprawne realizowanie funkcji śledczych i oskarżycielskich oraz o tworzenie właściwych kanałów przepływów informacji i konsultacji ze wszystkimi ważnymi aktorami w strukturach Państwa w tym obszarze.

\* \* \*

Tymczasem Prokuratura... Jest instytucją niezwykle bierną, niemal całkowicie reaktywną. Jest przestępstwo lub zawiadomienie o przestępstwie – wówczas podejmuje decyzję, lepszą lub gorszą. W ostatnich kilkunastu latach, w mojej ocenie, jedynym dostrzegalnym przejawem, w sferze organizacyjno-funkcjonalnej, ofensywnego i bardziej długofalowego myślenia o Prokuraturze jako niezbywalnym elemencie strategicznego bezpieczeństwa Polski było wspomniane już utworzenie w 2016 r. wyodrębnionych pionów zajmujących się zwalczaniem przestępczości finansowo-skarbowej i gospodarczej oraz cyberprzestępczości. Można na bazie danych dyskutować – nie miejsce tu na to – czy uczyniono to w sposób efektywny, ale z pewnością były to kroki w dobrym kierunku.

**Nie mam poczucia, aby struktura zwalczania przestępczości zorganizowanej i korupcji Prokuratury Krajowej wystarczająco, jeśli w ogóle, reagowała na zachodzące przemiany.** Owszem, czego nie wolno ujmować, szeregowi prokuratorzy w tej strukturze w wydziałach zamiejscowych prowadzą i nadzorują, często skutecznie, postępowania karne w wielu bardzo poważnych sprawach, także z zakresu owej przestępczości krytycznej, jak np. szpiegostwo czy dywersja. Jednakże od bardzo wielu lat pion ten „zasysa” lub generuje, na skutek różnych patologicznych mechanizmów, wykraczających także poza niego samego, sprawy, które nigdy nie powinny być w nim prowadzone. Z własnego doświadczenia znam konieczność realizacji – tak w formule pionu zdecentralizowanego, jak i już scentralizowanego, czyli przed i po 2016 r.

– spraw takich, jak przypadki relatywnie błahej, z punktu widzenia strategicznych interesów Państwa, korupcji (kierownik miejskiego ośrodka sportu i rekreacji czy podoficer wydziału ruchu drogowego). Były to postępowania do bezproblemowego przeprowadzenia w prokuraturze okręgowej czy w dziale śledczym prokuratury rejonowej. Przypuszczalnie i dziś część spraw toczących się w pionie PZ nie ma racji bytu tamże.

Jednocześnie wszystkie pozostałe piony i szczeble Prokuratury prowadzą od lat mnóstwo spraw, w których wprost (poprzez podstawy do zastosowania kwalifikacji prawnej z art. 258 kodeksu karnego) lub „między wierszami” widać przejawy działania mniej lub bardziej zorganizowanych struktur przestępczych.

Co gorsza, da się zaobserwować politykę kadrową, w której Departament Przystępczości Zorganizowanej i Korupcji, tak w samej Prokuraturze Krajowej, jak i wydziały zamiejscowe pionu zwalczania przestępczości zorganizowanej nie są miejscem pracy wyłącznie najlepszych, najbardziej zaangażowanych i wykazujących predyspozycję do zajmowania się tą tematyką przestępczości prokuratorów, lecz stają się też polem „ochrony” lub na odwrót: „zsyłki”, prokuratorów, którzy są faktycznie lub błędnie utożsamiani z tym, czy innym środowiskiem prokuratorów. Jest to prosta droga do całkowitego zdegenerowania tej kiedyś bardzo zasłużonej w walce o oczyszczenie Polski z tzw. mafii pruszkowskiej i innych podobnych zjawisk struktury prokuratorskiej.

Nie widać żadnej aktywności w sferze analitycznej Prokuratury, na co wskazałem w pierwszej części tego artykułu. Nie są publikowane, a być może w ogóle nie są przygotowywane wnikliwe raporty, które następnie przekładałyby się na jakościowe zmiany lub korekty pracy danego szczebla czy pionu Prokuratury.

Faktem jest, że prowadzi się od lat tzw. monitoringi, polegające na zbieraniu informacji lokalnych, np. co do postępowań narkotykowych czy o pranie pieniędzy, przesyłanych do warszawskiej centrali. Tyle, że literalnie nie wynika z nich nic. Nie budujemy, choćby na potrzeby wewnętrzne, obrazu przestępczości, przenikania się mechanizmów i podmiotów. Prowadzona jest też w Prokuraturze obszerna, różnego typu statystyka, tyle że od dekad nie służy ona niczemu realnie podwyższającemu poziom pracy instytucji i pojedynczych prokuratorów.

Z kolei służbowe profile prokuratorów w wewnętrznym informatycznym systemie prokuratorskim zasypywane są mnóstwem pism, wytycznych, zarządzeń i informacji. Tu z kolei ich sens i jakość też są zróżnicowane, a ich ilość – przy natłoku innych zadań służbowych – wręcz uniemożliwia, a na pewno bardzo utrudnia ich przestudiowanie. Daleko niewystarczające uporządkowanie kwestii specjalizacji prokuratorów powoduje, że duża część pism kierowana jest na zasadzie „wszystko do wszystkich”, zamiast celowania adresatów, pozostawiając inne zagadnienia w uporządkowanej bazie zagadnień, pozwalającej szybko odszukać stosowny dokument, czy informację w razie potrzeby.

\* \* \*

**Wobec przemian społecznych, ekonomicznych i geopolitycznych, a więc i zmian w świecie przestępczym, paradygmat dotychczasowego funkcjonowania pionu przestępczości zorganizowanej uległ całkowitemu wyczerpaniu.** Wymaga on bardzo głębokiej reformy, przede wszystkim funkcjonalnej, ale przeprowadzonej stopniowo i w sposób przemyślany, mając na względzie konieczność zapobiegnięcia zupełnej destabilizacji pracy w dzisiejszych, niespokojnych czasach.

Reforma taka powinna składać się z kilku elementów. Przy czym pożądanym byłoby, aby oparła się ona na gruncie wypracowywanej w Komisji Kodyfikacyjnej Ustroju Sądownictwa i Prokuratury propozycji powstania – w miejsce dzisiejszego Departamentu do Spraw Przestępczości Zorganizowanej i Korupcji – w Prokuraturze Generalnej (lub w Prokuraturze Krajowej) **Departamentu Bezpieczeństwa Państwa**, o nieco zmodyfikowanych zadaniach, wraz z biurami śledczymi w kilku lub w kilkunastu regionach Polski (to właśnie skala i charakter zadań powinny definiować konkretne potrzeby strukturalne, a nie na odwrót).

Niemniej nawet w ramach dzisiejszej struktury DPZiK taka zmiana jest możliwa. W procesie tym należałoby przeprowadzić kolejno:

- ocenę strategii i priorytetów (o ile jakiegokolwiek istnieją) funkcjonowania oraz racjonalności i efektywności realizacji zadań na poziomie centrali Departamentu;

- określenie potencjalnie najbardziej efektywnego kształtu Departamentu i sposobu realizacji zadań (ze szczególnym wzmocnieniem roli analitycznej i szeroko rozumianej koordynacji, nie tylko wewnątrz pionu);
- analizę uregulowań prawnych oraz wysokości i celowości nakładów finansowych pod kątem realizacji celów związanych z zadaniami Prokuratury w obrębie bezpieczeństwa Państwa;
- audyt śledztw w toku prowadzonych w wydziałach zamiejscowych Departamentu pod kątem ich realnej wagi w relacji do założonej idei pionu i realnych w zastanej sytuacji możliwości skutecznego działania Prokuratury w obszarze bezpieczeństwa Polski;
- audyt śledztw zakończonych w wydziałach zamiejscowych Departamentu pod kątem skuteczności ścigania przestępstw (a więc z uwzględnieniem wyników procesów sądowych);
- przegląd form i poziomu współpracy z Policją i innymi służbami, nie tylko w ramach „zwykłego” prowadzenia i nadzorowania postępowań karnych, ale też w ramach szerszego współdziałania i wymiany informacji;
- przegląd możliwości i form współpracy z innymi instytucjami (np. uniwersytety, jednostki naukowo-badawcze, wyspecjalizowane organy kontrolne w różnych krytycznych obszarach etc.);
- uzyskanie informacji zwrotnej na temat problemów funkcjonowania pionu zarówno od szeregowych prokuratorów tej formacji, jak i od „kontrahentów” zewnętrznych;
- wzbudzający zawsze największe emocje przegląd kadrowy, jednak nie w celu „czystki”, lecz ustalenia poziomu kompetencji prokuratorów, zdefiniowania ich oczekiwań i podniesienia poziomu motywacji; zmiany o charakterze personalnym powinny wynikać z dłuższej obserwacji i analizy wyników pracy poszczególnych osób i jasnego wykazania na płaszczyźnie profesjonalnej (nie)przydatności konkretnego prokuratora do tego typu służb;
- wypracowanie na przyszłość modelu doboru kadry prokuratorskiej do pracy w Departamencie, tak w jednostce centralnej, jak i w biurach śledczych;
- stopniowe ukształtowanie merytorycznego standardu i form pracy prokuratorów pionu z uwzględnieniem jego specyfiki.

Długofalowym efektem, jak można się spodziewać, byłoby ukształtowanie funkcjonowania Departamentu Bezpieczeństwa Państwa Prokuratury Generalnej (lub Prokuratury Krajowej) na kluczowych założeniach:

- racjonalizacji charakteru prowadzonych śledztw, zgodnie z celami istnienia pionu, w tym także w oparciu o diagnozy kryminologiczne i procesy analityczne, a nie o zwykłą „reaktywność” na przestępstwo;
- zapewnienia maksymalnego profesjonalizmu prokuratorów;
- sprawowania wysokiej jakości nadzoru nad pracą Policji i służb w sferze śledczej w omawianym tu obszarze.

Tak sformatowany pion wywierałby znaczącą presję psychologiczną wobec świata przestępczego, a także wrogich służb wywiadowczych oraz istotnie poprawiłby leżący dziś w gruzach wizerunek Prokuratury. A pracującym w nim prokuratorom dawałby dużą satysfakcję z tej służby Państwu.

Ślubowanie prokuratorskie, zgodnie z art. 92 § 1 Prawa o prokuraturze, zaczyna się tytułowymi słowami: „Ślubuję uroczyście na powierzonym mi stanowisku prokuratora służyć wiernie Rzeczypospolitej Polskiej, stać na straży prawa i strzec praworządności...”. Dobrze więc stać w polu, należycie wyszkolonym, doświadczonym i uzbrojonym, mając należyte rozeznanie co do sił i środków przeciwnika. Nie zaś bez ładu i składu rzucać gromkie zawołania, jak – *nomen omen* – Sędzia w księdze szóstej *Pana Tadeusza*.

## **Bibliografia**

### **Akty prawne**

#### **Krajowe akty prawne**

- Ustawa karna skarbową z dnia 2 sierpnia 1926 r. (Dz.U. z 1926 r. Nr 105, poz. 609)
- Ustawa karna skarbową z dnia 18 marca 1932 r. (Dz.U. z 1932 r. Nr 34, poz. 355)
- Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 11 lipca 1932 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 1932 r. Nr 60, poz. 571)
- Dekret Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 3 listopada 1936 r. – Prawo karne skarbowe (Dz.U. z 1936 r. Nr 84, poz. 581)
- Dekret z dnia 11 kwietnia 1947 r. – Prawo karne skarbowe (Dz.U. z 1947 r. Nr 32, poz. 140)
- Ustawa karna skarbową z dnia 13 kwietnia 1960 r. (Dz.U. z 1960 r. Nr 21, poz. 123)
- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1691).
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 795).
- Ustawa z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 734 ze zm.).
- Ustawa karna skarbową z dnia 26 października 1971 r. (Dz.U. z 1971 r. Nr 28, poz. 260).
- Ustawa z dnia 26 marca 1982 r. o Trybunale Stanu (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 762 ze zm.).
- Ustawa z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 636 ze zm.).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 592 ze zm.).
- Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach (t.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 663).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 554 ze zm.).
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.).
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 383 ze zm.).

- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (t.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 490 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 622 ze zm.).
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 633 ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. o Inspekcji Handlowej (t.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 656).
- Ustawa z dnia 21 grudnia 2000 r. o jakości handlowej artykułów rolno-spożywczych (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1980 ze zm.).
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 300).
- Ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1822 ze zm.).
- Ustawa z dnia 12 grudnia 2003 r. o ogólnym bezpieczeństwie produktów (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 222) – akt uchylony z dniem 3 stycznia 2026 r.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 775 ze zm.).
- Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1373).
- Ustawa z dnia 18 października 2006 r. o ujawnianiu informacji o dokumentach organów bezpieczeństwa państwa z lat 1944–1990 oraz treści tych dokumentów (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1519).
- Ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1714).
- Ustawa z dnia 26 kwietnia 2007 r. o zarządzaniu kryzysowym (t.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 574 ze zm.).
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 412 ze zm.).
- Ustawa z dnia 17 lipca 2009 r. o zmianie ustawy o zarządzaniu kryzysowym (Dz.U. z 2009 r. Nr 131, poz. 1076).
- Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 595).
- Ustawa z dnia 27 września 2013 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2013 r. poz. 1247).
- Ustawa z dnia 28 stycznia 2016 r. – Prawo o prokuraturze (t.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 810).
- Ustawa z dnia 11 marca 2016 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r. poz. 437).

- Ustawa z dnia 10 czerwca 2016 r. o działaniach antyterrorystycznych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 194 ze zm.).
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1131 ze zm.).
- Ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2017 r. poz. 244).
- Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1218 ze zm.).
- Ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2017 r. poz. 935).
- Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2021 r. poz. 2105 ze zm.).
- Ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. o wspieraniu i resocjalizacji nieletnich (t.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 163).
- Ustawa z dnia 6 listopada 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1685 ze zm.).
- Zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 26 stycznia 2025 r. w sprawie określenia celów strategicznych Ministra Sprawiedliwości na rok 2025 (Dz.Urz. Min. Sprawiedl. z 2025 r. poz. 4).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 września 2025 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2026 r. (Dz.U. z 2025 r. poz. 1242).
- Ustawa z dnia 7 listopada 2025 r. o nadzorze nad ogólnym bezpieczeństwem produktów (Dz.U. z 2025 r. poz. 1826).

### **Akty prawa międzynarodowego i Unii Europejskiej**

- Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2 (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.).
- Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych, otwarty do podpisu w Nowym Jorku dnia 19 grudnia 1966 r. (Dz.U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167).
- Protokół nr 7 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzony dnia 22 listopada 1984 r. w Strasburgu (Dz.U. z 2003 r. Nr 42, poz. 364).

- Traktat między Królestwem Belgii, Królestwem Danii, Republiką Federalną Niemiec, Republiką Grecką, Królestwem Hiszpanii, Republiką Francuską, Irlandią, Republiką Włoską, Wielkim Księstwem Luksemburga, Królestwem Niderlandów, Republiką Austrii, Republiką Portugalską, Republiką Finlandii, Królestwem Szwecji, Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej (Państwami Członkowskimi Unii Europejskiej) a Republiką Czeską, Republiką Estońską, Republiką Cypryjską, Republiką Łotewską, Republiką Litewską, Republiką Węgierską, Republiką Malty, Rzeczpospolitą Polską, Republiką Słowenii, Republiką Słowacką dotyczący przystąpienia Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej do Unii Europejskiej, podpisany w Atenach w dniu 16 kwietnia 2003 r. (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864 ze zm.).
- Traktat z Lizbony zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, sporządzony w Lizbonie dnia 13 grudnia 2007 r. (Dz.U. z 2009 r. Nr 203, poz. 1569).
- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej – wersja skonsolidowana (Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47).
- Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 389).
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1371 z dnia 5 lipca 2017 r. w sprawie zwalczania za pośrednictwem prawa karnego nadużyć na szkodę interesów finansowych Unii (Dz.Urz. UE L 198 z 28.07.2017, s. 29 ze zm.).
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2023/988 z dnia 10 maja 2023 r. w sprawie ogólnego bezpieczeństwa produktów, zmieniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1025/2012 i dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/1828 oraz uchylające dyrektywę 2001/95/WE Parlamentu Europejskiego i Rady i dyrektywę Rady 87/357/EWG (Dz.Urz. UE L 135 z 23.05.2023, s. 1 ze zm.).

## **Orzeczenia i odpowiedzi**

- Odpowiedź Ministra Finansów z dnia 13 marca 2025 r., na interpelację poselską nr 8255, s. 3.
- OSNKW 2005, z. 5, poz. 44.

OTK 2001, z. 1, poz. 1.  
OTK ZU 2005, z. 5A, poz. 49.  
OTK ZU 2010, z. 9A, poz. 108.  
OTK ZU A 2016, poz. 99.

## Postanowienia

Postanowienia SN z:

10.1.2014 r., II KK 10/13.  
15.03.2022 r., sygn. akt III KK 283/21 LEX nr 3410839.  
15.11.2013 r., II KK 295/13, LEX nr 1391781.  
18.04.2019 r., II KK 82/19, LEX nr 2650813.  
2.04.2025 r., IV KK 478/24, LEX nr 3848045.  
21.12.2021 r., II KK 169/21, LEX nr 3527385.  
26.08.2021 r., III KS 18/21, LEX nr 3400473.  
27.03.2023 r., II KK 52/23.  
3.07.2020 r., sygn. akt V KK 14/20, LEX nr 3152861.  
31.05.2022 r., III KK 193/22, LEX nr 3391926.  
5.12.2017 r., III KK 256/17, LEX nr 2447332.

## Raporty i materiały instytucjonalne

Burdziak K., *Definicja przestępstwa o charakterze terrorystycznym przewidziana w polskim Kodeksie karnym w świetle rozwiązań Unii Europejskiej, Rady Europy i Organizacji Narodów Zjednoczonych – raport z projektu badawczego*, Instytut Wymiaru Sprawiedliwości, Warszawa 2021.

*Funkcjonowanie systemu przeciwdziałania praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu*, P/24/010 2025.

*Informacja o wynikach kontroli przygotowania nowych struktur przewidzianych do przeciwdziałania i zwalczania przestępczości w zakresie obrotu towarowego z zagranicą*, NIK, grudzień 2004.

Pohl Ł., Banaszak-Grzechowiak P., Burdziak K., Buczek Ł., Mroczek R., *Handel ludźmi – raport z badań*, Instytut Wymiaru Sprawiedliwości, Warszawa 2022.

*Przeciwdziałanie szarej strefie*, UN Global Compact Network Poland, Warszawa 2022.

## Uwagi i uzasadnienia

- Uwagi Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych z dnia 12.08.2024 r., s. 4, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12387803/13073008/13073011/dokument695309.pdf> [dostęp: 30.09.2025].
- Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy - Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, VIII.888, wnioskodawca Rada Ministrów, data ogłoszenia 21.09.2016 r., data uchwalenia 10.02.2017 r.
- Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw. Druk nr 1532, s. 3.
- Uzasadnienie wyroku Sądu Okręgowego w Zielonej Górze z dnia 19 maja 2022 r., sygn. akt VII Ka 3/22, <https://www.dogmatykarnisty.pl/tag/orzecznictwo/> [dostęp: 10.08.2022].

## Wyroki

- Wyniki referendum Dz. U. z 1997 r., nr 54, poz. 353 i nr 75, poz. 476.
- Wyrok ETPC z 15.11.2016 r., *A i B przeciwko Norwegii*, skargi nr 24130/11 i 29758/11.
- Wyrok ETPC z 8.06.1976 r., 5100/71, Engel i in. v. Holandia, LEX nr 80797.
- Wyrok SA w Gdańsku z 23.1.2018 r., II AKa 305/17.
- Wyrok SA w Katowicach z 28.6.2023 r., II AKa 250/22, LEX nr 3618060.
- Wyrok SA w Katowicach z dnia 21 lutego 2014 r., sygn. akt II AKa 409/13 z krytyczną glosą J. Dużego i P. Kołodziejskiego (patrz przypis 1, s. 131 i n.)
- Wyrok SA w Szczecinie z 21.6.2013 r., II AKa 74/13.
- Wyrok SA w Warszawie z 4.4.2024 r., II AKa 412/21, LEX nr 3709852.
- Wyrok SN z 10.10.2024 r., sygn. akt II KK 141/24, LEX nr 3770493.
- Wyrok SN z 12.9.2019 r., IV KK 435/18.
- Wyrok SN z 19.3.2003 r., IV KKN 559/99.
- Wyrok SN z 21.3.2019 r., V KK 108/18, LEX nr 2647167.
- Wyrok SN z 22.8.2024 r., II KK 127/24.
- Wyrok SN z 27.08.2008 r., sygn. akt IV KK 46/08, LEX nr 447300.
- Wyrok SN z 5.11.2019 r., IV KK 730/18, LEX nr 2749960.
- Wyrok SN z 5.3.2015 r., III KK 407/14, OSNKW 2015, nr 6, poz. 49.
- Wyrok SN z dnia 24.09.2015 r., sygn. akt III KK 152/15, LEX nr 1894311.
- Wyrok SN z dnia 6.08.2014 r., sygn. akt V KK 124/14, LEX nr 1511211.

- Wyrok SO w Piotrkowie Trybunalskim z 4.2.2025 r., IV Ka 534/24.  
Wyrok SR w Chełmnie z dnia 31 maja 2023 r., sygn. akt II K 134/23, LEX nr 3594844.  
Wyrok SR w Toruniu z dnia 24 listopada 2022 r., sygn. akt II K 811/21, LEX nr 3514093.  
Wyrok TK z 12.9.2005 r., SK 13/05, OTK-A 2005, nr 8, poz. 91.  
Wyrok TK z 18.11.2010 r., P 29/09, OTK-A 2010, nr 9, poz. 104.  
Wyrok TK z 21.4.2015 r., P 40/13, OTK-A 2015, nr 4, poz. 48.  
Wyrok TSUE z 20.3.2018 r., C-524/15, *Luca Menci*, EU:C:2018:197.  
Wyrok TSUE z 26.2.2013 r., C-617/10, *Åklagaren przeciwko Hansowi Åkerbergowi Franssonowi*, EU:C:2013:105.  
Wyrok WSA w Gliwicach z 31.01.2024 r., III SA/GI 870/23, LEX nr 3697095.  
Wyrok WSA w Krakowie z 12.12.2025 r., III SA/Kr 325/25, LEX nr 4013503.  
Wyrok WSA w Rzeszowie z 25.03.2025 r., II SA/Rz 153/25, LEX nr 3849840.

## Zarządzenia

- Zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 26 stycznia 2025 r. w sprawie określenia celów strategicznych Ministra Sprawiedliwości na rok 2025 (Dz. Urz. MS z dn. 27 stycznia 2025 r., poz. 4). Jest ono krótkie i tak ogólne, że nie stanowi żadnego istotnego elementu z punktu widzenia omawianej tu materii. Brak też ewentualnych materiałów w zakładce „Co robimy / Programy i projekty”.
- Zestawienie uwag zgłoszonych w trakcie opiniowania do projektu ustawy o nadzorze nad ogólnym bezpieczeństwem produktów (UC53), s. 5.  
<https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12387803/13073008/13073011/dokument695335.pdf> [dostęp: 30.09.2025].

## Literatura

- Afera spaliniowa Volkswagena. Były szef Audi skazany*, „Rzeczpospolita” z 27.06.2023.
- Artymiak G., *O konstrukcji zbiegu idealnego - uwagi na tle uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r.*, (I KZP 19/12), „Wojskowy Przegląd Prawniczy” 2015, nr 1, s. 51-87.
- Augustyniak Ł., *Administracyjne kary pieniężne w świetle orzecznictwa ETPCZ*, „Radca Prawny” 2015, nr 3-4, s. 183-204.

- Bafia J., Białobrzeski J., Czerlunczakiewicz S., Hochberg L., Kowalski J., Kulesza M., Sosnowski K., Szpakowski Z., Śmietanka I., Wiącek J., *Ustawa karna skarbową z komentarzem*, Warszawa 1973.
- Baniak S., *Prawo karne skarbowe*, Kraków 2005.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *VAT. Komentarz 2025*, wyd. 19, Warszawa 2025.
- Bieniek G., [w:] G. Bieniek, H. Ciepla, S. Dmowski, J. Gudowski, K. Kołakowski, M. Sychowicz, T. Wiśniewski, C. Żuławska, *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga trzecia. Zobowiązania, t. 1*, Warszawa 1999.
- Blachnio A., *Przestępstwo poświadczania nieprawdy w fakturze na gruncie art. 271a k.k.*, „Przegląd Sądowy” 2018, nr 5, s. 85-98.
- Blachnio-Parzych A., *Zbieg odpowiedzialności karnej i administracyjno-karnej jako zbieg reżimów odpowiedzialności represyjnej*, Warszawa 2016.
- Blachnio-Parzych A., *Zbieg odpowiedzialności z ustawy o grach hazardowych i odpowiedzialności karnoskarbowej a zasada ne bis in idem*, [w:] A. Sołtys, M. Taborowski (red.), *Krajowe regulacje hazardu w świetle prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2018, s. 347-369.
- Błaszczak M., *Idealny zbieg czynów karalnych (art. 8 KKS) w świetle zasady ne bis in idem*, [w:] M. Błaszczak, A. Zientara (red.), *Interdyscyplinarność - w nauce najciekawsze rzeczy dzieją się na styku różnych dziedzin. Księga Jubileuszowa Profesor Małgorzaty Król-Bogomilskiej*, Warszawa 2021, s. 15-28.
- Bogdan G., Nita A., Raglewski J., Światłowski A.R., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007.
- Bojarski T., *Polskie prawo karne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2002.
- Brzeziński B., Matuszewski W., Morawski W., Olesińska A., *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2000.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Toruń 2008.
- Charkiewicz M., *Ceny transferowe a odpowiedzialność karna skarbową*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 6, s. 27-31.
- Chróścielewski W., Kmiecik Z. (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Ciechoński T., *Kolejne instytucje dostaną prawo do zakupu kontrolowanego*, <https://www.prawo.pl/biznes/nabycie-sprawdzajace-kolejne-urzed-y-wysla-tajemniczego-klienta,533580.html> [dostęp: 29.09.2025].
- Cieślak M., *Polska procedura karna. Podstawowe założenia teoretyczne*, Warszawa 1984.
- Cieślak M., *Polskie prawo karne. Zarys systemowego ujęcia*, Warszawa 1994.

- Czichy K., *Odpowiedzialność za oszustwa w deklaracji podatkowej*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 12, s. 109-120.
- Cztery wyroki w sprawie dieselgate. Sąd w Brunzshwiku kończy proces, <https://www.onet.pl/informacje/deutsche-welle/cztery-wyroki-w-sprawie-dieselgate-sad-w-brunzshwiku-konczy-proces/qyt1w48.0666d3f1> [dostęp: 26.05.2025].
- Czy można oszukać kasę samoobsługową. Ważny wyrok polskiego sądu, „Rzeczpospolita”, 14 sierpnia 2022 r.
- Daszkiewicz K., *Nadzwyczajne złagodzenie kary*, Warszawa 1976.
- Dąbrowska-Kardas M., Kardas P., *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*. t. 3 red. A. Zoll, Warszawa 2006.
- Dąbrowska-Kardas M., Kardas P., [w:] W. Wróbel, A. Zoll (red.), *Kodeks karny. Część szczególna*, t. III. *Komentarz do art. 278–363 k.k.*, wyd. 5, Warszawa 2022.
- Drywa A., *Ochrona prywatności jako prawo podatnika*, WKP 2025.
- Duda J., *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2013 r. (I KZP 19/12)*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2013, nr 1, s. 123-133.
- Duży J., *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępnego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, Warszawa 2013.
- Duży J., Kołodziejewski P., *Glosa do postanowienia SN z dnia 24 czerwca 2016 r.*, I KZP 2/15, Prok. i Pr. 2017, nr 10, s. 167-173.
- Duży J., Kołodziejewski P., *Glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 21 lutego 2014 roku*, sygn. akt II AKa 409/13, „Przegląd Sądowy” 2015, nr 4, s. 134-135.
- Eichstaedt K., *Idealny zbieg przestępstw z art. 286 § 1 k.k. i z art. 76 § 1 k.k.s.*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 7-8, s. 21-30.
- Gardocki L., *Zagadnienia teorii kryminalizacji*, Warszawa 1990, s. 7-10.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010.
- Gostyński Z., *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł II. Postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Tytuł III. Postępowanie wykonawcze*, Warszawa 2000.
- Gostyński Z., *Nowe instytucje prawa karnego nawiązujące do prawa karnego skarbowego*, „Prokuratura i Prawo” 1998, nr 10, s. 18-25.
- Górniok O., *O pojęciu korzyści majątkowej w kodeksie karnym (problemy wybrane)*, „Państwo i Prawo” 1978, nr 4, s. 109-117.
- Górniok O., *Przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu w nowym kodeksie karnym*, „Problemy Prawa Karnego” 1992, t. 18, s. 13.

- Grzegorzczak P., *Skutki wyroków Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w krajowym porządku prawnym*, „Przegląd Sądowy” 2006, nr 6, s. 3-42.
- Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 70.
- Grzegorzczak T., *Odpowiedzialność posiłkowa w obecnym prawie karnym skarbowym i w przyszłej u.k.s.*, „Palestra” 1997, nr 1-2 (469-470), s. 24-31.
- Grześkowiak A. (red.), *Prawo karne*, Warszawa 2007.
- Herbowski P., *O konieczności pragmatycznego podejścia do zwalczania przestępstw skarbowych*, [w:] D. Korczyński, P. Jóźwiak, P. Herbowski (red.), *Węzłowe problemy prawa karnego skarbowego*, Warszawa 2017, s. 119-129.
- Herbowski P., *The Problem of Proper Supervision of Superiors over Remunerating Personal Sources of Information*, “Security Dimensions International & National Studies” 2014, no. 12, s. 69-75.
- Hofmański P., [w:] L. Garlicki (red.), *Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności. Komentarz do artykułów 19–59 oraz do Protokołów dodatkowych. Tom II*, Warszawa 2011.
- Honig R., *Studien zur juristischen und naturlichen Handlungseinheit*, Mannheim–Berlin–Leipzig 1925.
- Jackowski M., *Zasada ne bis in idem w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka*, „Państwo i Prawo” 2012, nr 9, s. 18-31.
- Jest decyzja sądu wobec urzędniczki od prowokacji z „niefiskalną” żarówką. <https://tvn24.pl/polska/prowokacja-urzedniczki-skarbowki-z-zarowka-w-niosek-o-ukaranie-przez-sad-ra903327-ls2286005> [dostęp: 9.12.2025].
- Jezusek A., *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12 (dot. wykładni art. 8 k.k.s.)*, „Prokuratura i Prawo” 2014, nr 7-8, s. 223-234.
- Jóźwiak P., *Kary pieniężne w ustawie o grach hazardowych jako przejaw administracyjnego prawa karania*, [w:] D. Korczyński, P. Jóźwiak, P. Herbowski (red.), *Węzłowe zagadnienia prawa karnego skarbowego*, Warszawa 2017, s. 81-98.
- Kaczmarek P., Razowski T., *Materialne oraz procesowe aspekty orzekania w przedmiocie wydania wyroku łącznego na tle uregulowań kodeksu karnego skarbowego*, „Prokuratura i Prawo” 2014, nr 5, s. 103-120.
- Kanarek J., *Glosa do uchwały 7 sędziów Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2013 r. I KZP 19/12*, „Palestra” 2013, nr 7-8, s. 173-177.
- Kanarek J., *Istota zewnętrznego zbiegu przepisów ustawy w prawie karnym skarbowym, jego geneza oraz uzasadnienie zastosowania*, „Prokuratura i Prawo” 2021, nr 6, s. 18-45.

- Kanarek J., *Konstrukcje idealnego zbiegu w orzecznictwie Sądu Najwyższego i sądów powszechnych oraz w nauce prawa*, „Prawo w Działaniu. Sprawy Karne” 2024, nr 59, s. 188-215.
- Kanarek J., *Wymiar kary oraz kwestia wykonania orzeczonych kar i pozostałych środków prawno-karnych w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2021, nr 2, s. 15-45.
- Kardas P., *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 8 kwietnia 2009 r., sygn. akt IV KK 407/08*, „Palestra” 2010, nr 1-2, s. 277-289.
- Kardas P., *Konstrukcja idealnego zbiegu przestępstw a konstytucyjna i konwencyjna zasada ne bis in idem. Rozważania o konstytucyjnych i konwencyjnych granicach władzy ustawodawczej*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2010, nr 4, s. 5-52.
- Kardas P., Łabuda G., *Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2003, nr 3, s. 60-86.
- Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy, Komentarz*, 2010.
- Kardas P., *Prawno-karne aspekty uchylania się od wykonywania zobowiązania podatkowego w podatku VAT – oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne?*, „Prokuratura i Prawo” 2006, nr 5, s. 28-48.
- Kisiel A., *Odpowiedzialność posiłkowa na gruncie przepisów kodeksu karnego skarbowego*, [w:] L. Bogunia (red.), *Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego*, t. XIV, Wrocław 2003.
- Kmiecik R., *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 26 czerwca 2014 r., sygn. akt I KZP 14/14*, OSP 2015, nr 2, s. 290-292.
- Kmiecik R., *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. akt I KZP 21/12*, „Państwo i Prawo” 2014, nr 12, s. 115-123.
- Kmiecik R., *Idealny zbieg przestępstwa i deliktu skarbowego (art. 8 § 1 i § 2 k.k.s.), a zakaz ne bis in idem*, „Prokuratura i Prawo” 2021, nr 9, s. 5-13.
- Kołodziejewski P., *Skuteczność ścigania przestępczości skarbowej a zmiany systemowe*, „Prokuratura i Prawo” 2015, nr 3, s. 86-105.
- Konarska-Wrzosek V., *Kodeks karny a Kodeks karny skarbowy - zbieżności i różnice skłaniające do refleksji nad zasadnością utrzymywania odrębnych kodyfikacji*, [w:] A. Marek, T. Oczkowski (red.), *Problem spójności prawa karnego z perspektywy jego nowelizacji*, Warszawa 2011, s. 169-180.
- Konarska-Wrzosek V., [w:] I. Zgoliński (red.), *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2021.
- Korczyński D., *Fiskalna funkcja prawa karnego skarbowego*, „Przegląd Legislacyjny” 2012, nr 3(81), s. 52-65.

- Korczyński D., *Funkcja fiskalna prawa karnego skarbowego*, [w:] D. Korczyński, P. Józwiak, P. Herbowski (red.), *Węzłowe zagadnienia prawa karnego skarbowego*, Warszawa 2017, s. 99-118.
- Korczyński D., *Kary pieniężne z ustawy SENT a wzorce kontroli właściwe dla sankcji podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2025, nr 2, s. 23-24.
- Korczyński D., *Zastępowanie odpowiedzialności karnej i wykroczeniowej odpowiedzialnością administracyjno-karną*, [w:] A.J. Szwarc, T. Gardocka (red.), *Represyjność prawa samorządowego*, Warszawa 2015, s. 81.
- Koślicki K., *Kierownictwo KAS: Nie ma potrzeby, by kontroli podatkowych było więcej*, <https://www.prawo.pl/podatki/kontrole-podatkow-i-paragony-wywiad-mf-kas,520166.html> [dostęp: 30.09.2025].
- Kotulski M., *Prawo administracyjne karne*, [w:] L. Staniszevska, M. Szweczyk, J. Zimmermann (red.), *Mysł Mariana Zimmermanna a współczesne prawo administracyjne*, Warszawa 2020, s. 195-217.
- Kowalski P., *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. akt I KZP 19/12*, „Prokuratura i Prawo” 2014, nr 7-8, s. 210-222.
- Kowalski S., *Kilka uwag o szkodliwości konstrukcji idealnego zbiegu przestępstwa skarbowego i przestępstwa - z perspektywy karnoprocesowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 4, s. 215-237.
- Kowalski S., *Kwestia wykonania kar, środków karnych i środków zabezpieczających orzeczonych za przestępstwo skarbowe i przestępstwo będące w zbiegu idealnym na tle regulacji art. 8 § 2-3 KKS*, [w:] H. Paluszkievwcz, S. Kowalski (red.), *Współczesne problemy karania i zaniechania karania za przestępstwa skarbowe*, Warszawa 2023.
- Koziej S., *Strategie bezpieczeństwa narodowego RP 1990-2014. Refleksja na ćwierćwiecze*, [w:] R. Kupiecki (red.), *Strategia bezpieczeństwa narodowego Rzeczypospolitej Polskiej. Pierwsze 25 lat*, Warszawa 2015, <https://koziej.pl/wp-content/uploads/2016/01/Strategie-bezpiecze%C5%84stwa-1990-2014.pdf> [dostęp: 14.10.2025].
- Kozielewicz W., *Niejawne nabycie, zbycie lub przejęcie przedmiotów pochodzących z przestępstwa*, [w:] P. Herbowski, D. Słapczyńska, D. Jagiełło (red.), *Pozyskanie informacji w walce z terroryzmem*, Warszawa 2017, s. 20-28.
- Królikowski M., Zawłocki R., *Prawo karne*, Warszawa 2015.
- Krzymuski E., *Wykład prawa karnego ze stanowiska nauki i prawa austriackiego*, Kraków 1901.
- Liszewska A., *Odpowiedzialność karna za wystawienie faktury w sposób nierzetelny lub używanie takich faktury po nowelizacji Kodeksu karnego*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 9, s. 17-23.

- Lizak R., *Zakup kontrolowany w sprawach o czyn z art. 299 § 1 K.K., „Ius Novum”* 2013, nr 4, s. 48-59.
- Ludwiczek A., *Wszczęcie postępowania przeciwko osobie jako moment przerwania biegu terminu przedawnienia karalności*, „Iustitia” 2012, nr 2, s. 91-100.
- Łabuda G., *Oszustwo pospolite a brak zapłaty podatku*, „Prokuratura i Prawo” 2024, nr 1, s. 47-56.
- Łabuda G., Kardas P., *Zbieg przepisów kryminalizujących klasyczne oszustwo oraz oszustwo skarbowe*, [w:] J. Majewski (red.), *Zbieg przepisów oraz zbieg przestępstw w polskim prawie karnym. Materiały II Bielańskiego Kolokwium Karnistycznego*, Toruń 2006, s. 113-163.
- Majewski J., *Reguły wyłączania wielości ocen a konstrukcja idealnego zbiegu czynów zabronionych (przestępstw lub wykroczeń)*, „Palestra” 2013, nr 11-12, s. 65-81.
- Makarewicz J., *Idealny zbieg przestępstw w ustawie karnej austriackiej?*, Kraków 1897.
- Makarewicz J., *Prawo karne. Wykład porównawczy z uwzględnieniem prawa obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej*, Lwów–Warszawa 1924.
- Małecki M., *Dlaczego dokonanie oszustwa przy kasie samoobsługowej jest niemożliwe*, [w:] P. Kardas, M. Małecki, W. Wróbel (red.), *Prawo karne gospodarcze. Księga Jubileuszowa profesora Zbigniewa Cwiąkałskiego*, Kraków 2023, s. 245-253.
- Mariański A., Strzelec D., Wilk M. (red.), *Podmioty powiązane. Ceny transferowe. Dokumentacja podatkowa*, Warszawa 2014.
- Mik B., *Idealny zbieg czynów karalnych. Kilka refleksji na temat uwarunkowań i reperkusji uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. I KZP 19/12*, „Prokuratura i Prawo” 2013, nr 12, s. 33-63.
- Morawski L., *Wykładnia w orzecznictwie sądów*, Toruń 2002.
- Murzynowski A., *Areszt tymczasowy oraz inne środki zapobiegające uchylaniu się od sądu*, Warszawa 1963.
- Nita-Świątłowska B., *Odmienność ujęcia zasady ne bis in idem w Karcie praw podstawowych Unii Europejskiej oraz w Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2017, nr 11.
- Nowicki D.K., Peszkowski S., *Kilka uwag o szczególnym charakterze administracyjnych kar pieniężnych*, [w:] M. Błachucki (red.), *Administracyjne kary pieniężne w demokratycznym państwie prawa*, Warszawa 2015, s. 11-27.
- Oczkowski T., *Oszustwo jako przestępstwo majątkowe i gospodarcze*, Kraków 2004.

- Ostaszewski P. et al., *Atlas przestępczości w Polsce 7*, Warszawa 2025.
- Peiper L., *Kodeks karny i Prawo o wykroczeniach*, Kraków 1936.
- Piątkowska-Zagiczek K., *Idealny zbieg czynów karalnych w prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2020.
- Pilarczyk Ł., *O wzajemnych relacjach między tzw. oszustwem podatkowym z art. 56 k.k.s. i 76 k.k.s. a przestępstwem oszustwa z art. 286 k.k.*, „Ius Novum” 2017, nr 3, s. 48-71.
- Pohl Ł., *Prawo karne. Wykład części ogólnej*, Warszawa 2013.
- Prusak F., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, t. I-II, Kraków 2006.
- Prusak F., *Pociągnięcie podejrzanego do odpowiedzialności w procesie karnym*, Warszawa 1973.
- Prusak F., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 1996.
- Prusak F., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2002.
- Prusak F., *Ustawa karna skarbowa z komentarzem*, Warszawa 1995.
- Prusak F., Świda W., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1989.
- Racketeer Influenced and Corrupt Organizations Act*, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/18/part-I/chapter-96> [dostęp: 12.10.2025].
- Radecki W., *Dezintegracja polskiego prawa penalnego*, „Prokuratura i Prawo” 2014, nr 9, s. 5-28.
- Radecki W., *Kategoryzacje czynów zabronionych pod groźbą kary w prawie polskim, czechosłowackim, czeskim i słowackim. Część I. Ewolucja historyczna*, „Ius Novum” 2012, nr 2, s. 7-36.
- Radzikowska Z., [w:] G. Bogdan, A. Nita, Z. Radzikowska, A.R. Światłowski, *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Gdańsk 2000.
- Radzikowski K., *Niepewna przyszłość prawa karnego skarbowego (na drodze między powszechnym prawem karnym a sankcją administracyjną)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2024, nr 4, s. 146-148.
- Raglewski J., *Kilka uwag o specyficznych mechanizmach redukcyjnych kar w prawie karnym skarbowym i prawie wykroczeń*, [w:] W. Górski, P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel (red.), *Zagadnienia teorii i nauczania prawa karnego. Kara łączna. Księga Jubileuszowa Profesor Marii Szewczyk*, Warszawa 2013, s. 657-673.
- Razowski T., [w:] G. Łabuda, P. Kardas, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 3. wydanie, Warszawa 2017.
- Razowski T., *Zakres podstawy faktycznej odpowiedzialności posiłkowej w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 12, s. 137-145.
- Rosenblatt J., *Rzecz o zbiegu przestępstw*, Warszawa 1877.

- Rydz-Sybilak K., *Instytucja odpowiedzialności posilkowej w polskim prawie karnym skarbowym*, Łódź 2014.
- Schaff L., *Komentarz do Kodeksu postępowania karnego*, Warszawa 1959.
- Sepioło I., *Zbieg przestępstwa z art. 286 § Kk i z art. 76 § 1 Kks – Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r.*, I KZP 19/12, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2014, nr 12, s. 33-42.
- Sepioło-Jankowska I., *Optymalny model odpowiedzialności prawnej za czyny karne skarbowe*, Warszawa 2016.
- Siewierski M., Tylman J., Olszewski M., *Postępowanie karne w zarysie*, Warszawa 1971.
- Sitkowska K., *Przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Komentarz. Przegląd orzecznictwa*, Warszawa 1995.
- Siudaj M., *KAS przeprowadziła tzw. nabycia sprawdzające. Najwięcej nieprawidłowości w trzech branżach*, <https://www.pap.pl/aktualnosci/szef-kas-nieprawidlowosci-w-36-proc-sprzedazy-skontrolowanej-w-ramach-tzw-nabycia> [dostęp: 30.09.2025].
- Siwik Z., *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993.
- Skorupka J., *Komentarz do wybranych przepisów Kodeksu karnego skarbowego. Komentarz do art. 124 k.k.s.*, SIP LEX.
- Skowronek G., *Kodeks karny skarbowy. Art. 113-191. Komentarz*, Warszawa 2006.
- Skowronek G., *Szczególne strony postępowania w sprawach karnych skarbowych*, „Prokuratura i Prawo” 2005, nr 7-8, s. 159-176.
- Skwarczyński H., *Odpowiedzialność posilkowa w prawie karnym skarbowym*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2006, nr 6, s. 13-18.
- Skwarczyński H., *Zbieg czynów karalnych i zbieg przepisów w prawie karnym skarbowym a właściwość organów postępowania przygotowawczego*, „Wojskowy Przegląd Prawniczy” 2005, nr 3, s. 118-131.
- Sobczak J., *Czy objęcie ustawą karą skarbową przestępstw podatkowych jest uzasadnione i potrzebne?*, [w:] H. Paluszkievicz, S. Kowalski (red.), *25 lat kodeksu karnego skarbowego. Stan obecny i wyzwania na kolejne ćwierćwiecze*, Warszawa 2025, s. 255-277.
- Stefański R.A. (red.), *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 2018.
- Stefański R.A., *Odpowiedzialność administracyjna czy karna sensu largo*, [w:] M. Kolendowska-Matejczuk, V. Vachev (red.), *Węzłowe problemy prawa wykroczeń - czy potrzebna jest reforma?*, Warszawa 2016, s. 10-21.

- Stefański R.A., *Prawo karne materialne. Część ogólna*, Warszawa 2008.
- Stefański R.A., *Przypadek korzyści majątkowej uzyskanej przez sprawcę przestępstwa*, „Prokuratura i Prawo” 2001, nr 3, s. 155-169.
- Stolarski P., *Nabycie sprawdzające jako nowy instrument weryfikacji przestrzeni rzeczywistej w praktyce organów KAS*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 8, s. 46-55.
- Strzelec D., *O multiplikowaniu procedur kontrolnych - czyli czy nabycie sprawdzające jest potrzebne?*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 8, s. 12-21.
- Suwaj R., *Zasady nakładania administracyjnych kar pieniężnych*, Warszawa 2021.
- Szafryn B., *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 8 kwietnia 2009 r. w sprawie sygn. akt IV KK 407/08*, „Prokuratura i Prawo” 2009, nr 3-4, s. 108-117.
- Szulc M., *Zakupy kontrolowane także u psich fryzjerów, lekarzy, prawników*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8664987,zakupy-kontrolowane-psi-fryzjer-lekarz-prawnik-mf.html> [dostęp: 30.09.2025].
- Szumilo-Kulczycka D., *Prawo administracyjno-karne*, Zakamycze 2004.
- Śliwiński S., *Prawo karne materialne*, Warszawa 1946.
- Taracha A., *Czynności operacyjno-rozpoznawcze. Aspekty kryminalistyczne i prawnodowodowe*, Lublin 2006.
- Tarapata Sz., *„Oszukanie” maszyny a zasada nullum crimen sine lege. Czy androidy mogą marzyć o elektrycznych owcach. Jerzemu Dużemu w odpowiedzi*, „Prokuratura i Prawo” 2025, nr 10, s. 37-52.
- Tatańczak P., *Grzywna w kodeksie karnym skarbowym*, „Monitor Podatkowy” 2000, nr 8.
- Taubenschlag G., *Prawo karno-skarbowe*, Łódź 1927.
- Trojanek P., *Przestępstwo firmanctwa*, Warszawa 2023, mps. pracy doktorskiej pod kierunkiem J. Sobczaka, Uniwersytet SWPS.
- Waltoś S., *Proces karny. Zarys systemu*, Warszawa 2003.
- Wardak Z., *Karnoskarbowa i kryminologiczna problematyka oszustwa podatkowego*, Łódź 2014.
- Wąsek-Wiaderek M., *O dopuszczalności wznowienia postępowania karnego z powodu orzeczenia europejskiego trybunału praw człowieka stwierdzającego naruszenie praw człowieka w podobnej sprawie*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2014, z. 15, s. 117-128.
- Wilk L., *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego – Izba Karna z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12, OSP 2013, nr 7-8*, s. 84.
- Wilk L., *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006.

- Wilk L., *W sprawie autonomii materialnego prawa karnego skarbowego*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 8, s. 32-45.
- Wilk L., *Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego*, Toruń 2004.
- Wilk L., *Założenia nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego z 28.7.2005 r. (część materialnoprawna)*, „Monitor Prawniczy” 2006, nr 12, s. 3-17.
- Wilk L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2021.
- Wilk L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*. 2. wydanie, Warszawa 2014.
- Wilk L., Zagrodnik J., *Prawo i proces karny skarbowy*, Warszawa 2019.
- Witkowska K., *Idealny zbieg czynów karalnych w Kodeksie wykroczeń a zasada ne bis in idem*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2012, nr 2, s. 109-136.
- Włodkowski O., *Reguła wyłączności polskiego ustawodawstwa karnego skarbowego w zakresie typizacji czynu zabronionego jako „przestępstwa skarbowego” lub „wykroczenia skarbowego”*, RPEiS 2013/2, s. 123-138.
- Włodkowski O., *Prawo karne skarbowe. Schematy. Tabele. Komentarze. Orzecznictwo. Testy. Kazusy*, Warszawa 2021.
- Wolter W., *Kumulatywny zbieg przepisów ustawy*, Warszawa 1960.
- Wolter W., *Przestępstwo o kumulatywnej kwalifikacji*, ZNUJ, t. 2, Kraków 1955.
- Wójtowicz W. (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2020.
- Wróbel W., Zoll A., *Polskie prawo karne. Część ogólna*, Kraków 2010.
- Zabłocki S., *Postępowanie odwoławcze w nowym kodeksie postępowania karnego. Komentarz praktyczny*, Warszawa 1997.
- Zawłocki R., *Pojęcie i istota deliktu administracyjnego*, „Monitor Prawniczy” 2018, nr 1, s. 13-21.
- Zgoliński I. (red.), *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2018.
- Zimmermann M., *Art. 72 Konstytucji a dotychczasowe ustawodawstwo polskie (studjum z dziedziny prawa karno-administracyjnego)*, Lwów 1930.
- Zoll A., *Zbieg przepisów ustawy w polskim prawie karnym*, „Annales UMCS. Sectio G” 2013, nr LX (2), s. 281-295.
- Zwolińska M., *Glosa*, „Palestra” 2012, nr 3-4, s. 169-175.
- Żółtek S., *Prawo karne gospodarcze w aspekcie zasady subsydiarności*, Warszawa 2009.
- Żółtek S., *Relacja między typami czynów zabronionych określonymi w kodeksie karnym i kodeksie karnym skarbowym (na tle konkurencji art. 76 § 1 k.k.s. i art. 286 § 1 k.k.)*, [w:] A. Siemaszko (red.), *Studia i Analizy Sądu Najwyższego. Tom VII*, Warszawa 2014, s. 364-387.

### **Strony internetowe**

- <https://bip.swow.gov.pl/> [dostęp: 14.10.2025].
- [https://cbsp.policja.pl/cbs/do-pobrania/raporty-z-dzialalnosci/9890, Raporty-z-dzialalnosci.html](https://cbsp.policja.pl/cbs/do-pobrania/raporty-z-dzialalnosci/9890,Raporty-z-dzialalnosci.html) [dostęp: 21.10.2025].
- <https://czarneczzerwone.pl/2015/12/06/przestepczosc-zorganizowana-dokad-zmierzamy/>, „Rzeczpospolita” z 2 grudnia 2015 r.
- <https://czarneczzerwone.pl/2025/02/04/13-posterunek-czy-pitbull-o-reformie-policji/>.
- <https://czarneczzerwone.pl/category/pezety/>
- <https://iws.gov.pl/raporty> [dostęp: 24.09.2025].
- <https://policja.pl/>, <https://kgp.bip.policja.gov.pl/> [dostęp: 25.09.2025].
- <https://www.aw.gov.pl/pl> [dostęp: 23.10.2025].
- <https://www.bbn.gov.pl/> [dostęp: 25.10.2025].
- [https://www.bbn.gov.pl/ftp/dokumenty/Strategia\\_Bezpieczenstwa\\_Narodowego\\_RP\\_2020.pdf](https://www.bbn.gov.pl/ftp/dokumenty/Strategia_Bezpieczenstwa_Narodowego_RP_2020.pdf) [dostęp: 17.09.2025].
- [https://www.bbn.gov.pl/pl/informacje-o-bbn/publikacje/6880, Strategia-Bezpieczenstwa-Narodowego-RP.html](https://www.bbn.gov.pl/pl/informacje-o-bbn/publikacje/6880,Strategia-Bezpieczenstwa-Narodowego-RP.html) - dostęp 17 września 2025 r.
- <https://www.bbn.gov.pl/pl/wydarzenia/1142,Strategia-Bezpieczenstwa-Narodowego-RP.html> [dostęp: 7.09.2025].
- <https://www.cba.gov.pl/pl/antykurpc/publikacje/publikacje-w-jezyku-po> [dostęp: 23.09.2025].
- <https://www.gov.pl/web/kas/strategia-kas> [dostęp: 12.10.2025].
- <https://www.gov.pl/web/mswia> [dostęp: 17.09.2025].
- <https://www.gov.pl/web/premier> [dostęp: 23.09.2025].
- <https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-kodeks-karny-skarbowy-oraz-niektorych-innych-ustaw>.
- <https://www.gov.pl/web/premier/strategia-bezpieczenstwa-narodowego-rzeczypospolitej-polskiej> [dostęp: 17.09.2025].
- <https://www.gov.pl/web/prokuratura-krajowa> [dostęp: 17.09.2025].
- <https://www.gov.pl/web/rcb> [dostęp: 14.10.2025].
- <https://www.gov.pl/web/rcb/raport-o-zagrozeniach-bezpieczenstwa-narodowego> [dostęp: 14.10.2025].
- <https://www.gov.pl/web/sprawiedliwosc/> [dostęp: 6.10.2025].
- <https://www.gov.uk/government/publications/national-security-strategy-2025-security-for-the-british-people-in-a-dangerous-world/national-security-strategy-2025-security-for-the-british-people-in-a-dangerous-world-html#conclusion> [dostęp: 21.10.2025].

- <https://www.nik.gov.pl/kontrole/megainformacje/> [dostęp: 24.09.2025].
- <https://www.nik.gov.pl/kontrole/P/24/010/> [dostęp: 24.09.2025].
- <https://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/prosta/> [dostęp: 24.09.2025].
- <https://www.rp.pl/polityka/art43008281-smierc-charliego-kirka-to-dzwonek-ostregawczy-dla-ameryki> - „Rzeczpospolita” z 15 września 2025 r.
- <https://www.rp.pl/przestepczosc/art42973931-eksperci-polska-nie-jest-gotowa-na-walke-z-imigranckimi-grupami-przestepczymi> [dostęp: 21.10.2025].
- <https://www.skw.gov.pl/index.html> [dostęp: 14.10.2025].
- <https://www.strazgraniczna.pl/> [dostęp: 23.09.2025].



## **Autorzy**

**Wiesław Kozielowicz** – Sędzia Sądu Najwyższego w stanie spoczynku  
(Sąd Najwyższy)

**Łukasz Pilarczyk** – adwokat (Wielkopolska Izba Adwokacka), doktor  
 nauk prawnych (Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)

**Jerzy Duży** – prokurator (Prokuratura Okręgowa w Bydgoszczy),  
 doktor habilitowany nauk prawnych, profesor UMK (Uniwersytet  
 im. Mikołaja Kopernika w Toruniu)

**Tomasz Razowski** – adwokat (Wrocławska Izba Adwokacka), doktor  
 nauk prawnych

**Alicja Małasiak** – prokurator (Prokuratura Okręgowa w Poznaniu,  
 Uniwersytet SWPS)

**Piotr Herbowski** – doktor habilitowany nauk prawnych, prof. UJD  
 (Uniwersytet im. Jana Długosza w Częstochowie)

**Dawid Korczyński** – adwokat (Wielkopolska Izba Adwokacka), doktor  
 nauk prawnych (Uniwersytet SWPS)

**Jacek Sobczak** – sędzia Sądu Najwyższego w stanie spoczynku (Sąd  
 Najwyższy), profesor nauk prawnych (Uniwersytet Vizja)

**Piotr Józwiak** – adwokat (Wielkopolska Izba Adwokacka), doktor  
 habilitowany nauk prawnych, prof. USWPS (Uniwersytet SWPS)

**Michał Gabriel-Węglowski** – prokurator (Prokuratura Regionalna  
 w Gdańsku), doktor nauk prawnych





**Piotr Jóźwiak** – doktor habilitowany nauk prawnych, profesor uczelni; koordynator Kierunku prawo na Wydziale Psychologii i Prawa w Poznaniu Uniwersytetu SWPS; adwokat specjalizujący się w prawie karnym, prawie sportowym, prawie dyscyplinarnym oraz medycznym prawie karnym; autor ponad stu publikacji naukowych, w tym 6 monografii; prowadzi kancelarię adwokacką w Poznaniu ([www.piotrjozwiak.pl](http://www.piotrjozwiak.pl))

**Dawid Korezyński** – doktor nauk prawnych; wykładowca Uniwersytetu SWPS; adwokat specjalizujący się w prawie transportowym oraz odpowiedzialności administracyjnej i karnej skarbowej; autor publikacji naukowych i eksperckich m.in. z zakresu prawa transportowego i prawa karnego skarbowego; prowadzi kancelarię adwokacką w Poznaniu ([prawnicytransportu.pl](http://prawnicytransportu.pl))

**Piotr Herbowski** – doktor habilitowany nauk prawnych, profesor uczelni w Katedrze Prawa Sądowego, dziekan Wydziału Prawa i Ekonomii Uniwersytetu Jana Długosza w Częstochowie; specjalizujący się w kryminalistyce, kryminologii, czynnościach operacyjno-rozpoznawczych oraz prawie dowodowym; autor kilkudziesięciu publikacji naukowych, w tym 5 monografii; przewodniczący Rady Naukowej Polskiego Stowarzyszenia Poligraferów.



Instytut Prawa  
Uniwersytetu SWPS



Wydział Psychologii i Prawa  
w Poznaniu  
Uniwersytetu SWPS



PROKURATURA  
OKRĘGOWA  
W POZNANIU



ISBN 978-83-68668-71-1