

**Olaf Włodkowski**

Uniwersytet Zielonogórski

ORCID 0000-0003-3127-6600

o.wlodkowski@wpa.uz.zgora.pl

## Kodeks karny skarbowy w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (w okresie od 1999 do 2020)

**Słowa kluczowe:** prawo karne skarbowe, przestępstwo skarbowe, wykroczenie skarbowe, Trybunał Konstytucyjny

**Streszczenie.** W publikacji odniesiono się do problematyki prawa karnego skarbowego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. W poddanym ocenie okresie TK wydał 14 wyroków, z czego 12 dotyczyło materialnego prawa karnego skarbowego, 2 procesowego prawa karnego skarbowego. Tylko w dwóch przypadkach TK uznał niezgodność poddanych kontroli konstytucyjnej przepisów Kodeksu karnego skarbowego z Konstytucją RP. Przeprowadzona analiza orzecznictwa prowadzi do wniosku, że zasadniczą grupę poddanych kontroli konstytucyjnej przepisów stanowią te, które dotyczą tradycyjnych i charakterystycznych dla prawa karnego skarbowego rozwiązań normatywnych. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że odmienny charakter instytucji kształtujących materialne i procesowe prawo karne skarbowe na tle prawa karnego powszechnego jest nie tylko uzasadniony, ale również niezbędny. Stanowisko TK w tym zakresie ma charakter jednolity i nie ulegało modyfikacji. Jak słusznie wskazano, Konstytucja RP nie stoi na przeszkodzie odmiennego określenia zasad odpowiedzialności i zasad karania za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe od tych, które określa Kodeks karny. Należy o tym pamiętać interpretując przepisy Kodeksu karnego skarbowego.

### Fiscal Penal Code in the jurisprudence of the Constitutional Tribunal (in the period from 1999 to 2020)

**Keywords:** penal fiscal law, fiscal offences, fiscal misdemeanor, Constitutional Court

**Summary.** The publication refers to the issues of penal fiscal law in the jurisprudence of the Constitutional Tribunal. In the period under review, the Constitutional Tribunal issued 14 judgments, 12 of which concerned substantive fiscal penal law, and 2 related to procedural fiscal penal law. Only in two cases the Constitutional Tribunal found that the provisions of the Fiscal Penal Code that were subject to constitutional review were inconsistent with the Polish Constitution. The conducted analysis of the jurisprudence leads to the conclusion that the main group of provisions subject to constitutional review are those which concern the traditional normative solutions typical of penal fiscal law. The Constitutional Tribunal has repeatedly emphasized that the different structure of the institutions shaping the substantive and procedural fiscal penal law against the background of common criminal law is not only justified, but also necessary. The position of the Constitutional Tribunal in this respect is uniform. It was not modified. As rightly pointed out, the Constitution of the Republic of Poland does not prevent different definition of the principles of liability and punishment for fiscal offenses and fiscal offenses from those specified in the Penal Code. This should be borne in mind when interpreting the provisions of the Fiscal Penal Code.

Upływ określonego okresu obowiązywania aktu normatywnego, w szczególności o znaczeniu podstawowym, istotnym dla danego obszaru stosunków społecznych, rodzi potrzebę dokonania jego oceny z różnych perspektyw. Ocena taka może być przeprowadzana z punktu widzenia zasadności jego dalszego utrzymywania, założeń, leżących u podstaw jego powstania, instytucji go kształtujących oraz zmian, jakie nastąpiły na przestrzeni lat, jak również zagadnień powstałych w praktyce stosowania przepisów czy zgodności rozwiązań normatywnych z Konstytucją RP<sup>1</sup>. W przypadku Kodeksu karnego skarbowego<sup>2</sup> podstawą dla dokonania takiej oceny stanowi upływ ponad 20 lat od wejścia w życie tego aktu prawnego. W opracowaniu poddano analizie orzecznictwo TK odnoszące się do rozwiązań normatywnych kształtujących prawo karne skarbowe, wydane w okresie od wejścia w życie Kodeksu karnego skarbowego do 31 grudnia 2020 r. We wskazanym okresie przepisy tego aktu normatywnego były poddane kontroli konstytucyjnej 14 razy. W trzech przypadkach Trybunał Konstytucyjny uznał o niezgodności poddanych kontroli przepisów KKS z KRP, co skutkowało nowelizacją tych przepisów. Wymaga zaznaczenia, że nie były to nowelizacje, które doprowadziły do relewantnych zmian w obszarze prawa karnego skarbowego.

Punktem wyjścia dla dalszych rozważań jest przypomnienie, że prawo karne skarbowe jest wyspecjalizowaną dziedziną prawa karnego *sensu largo*. O potrzebie wyodrębnienia prawa karnego skarbowego zadecydowało kryterium o charakterze przedmiotowym w postaci ogólnego przedmiotu ochrony, jakim są interesy fiskalne Skarbu Państwa, aktualnie także jednostek samorządu terytorialnego i Unii Europejskiej. W uzasadnieniu do wyroku TK z 29.06.2005 r., SK 34/04<sup>3</sup> podkreślono, że *prawo karne skarbowe jest dyscypliną z pogranicza prawa karnego, finansowego, administracyjnego i cywilnego. Stanowi ono wyspecjalizowaną dziedzinę prawa karnego, określającą swoiste zasady odpowiedzialności i środki karne. Zrębową regulacją jest kodeks karny skarbowy, stanowiący autonomiczną kodyfikację prawa materialnego, procesowego i wykonawczego. W części materialnoprawnej KKS jest regulacją samodzielną – do przestępstw skarbowych nie mają zastosowania unormowania części ogólnej kodeksu karnego, z wyjątkiem przepisów wprost powołanych (art. 20 KKS). Przedmiotem ochrony prawa karnego skarbowego jest interes fiskalny i porządek finansowy państwa – między innymi uchronienie Skarbu Państwa przed uszczupleniami w wyniku działań przestępnych*. Przewidziane w Kodeksie karnym skarbowym zasady odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe, zasady odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe oraz zasady karania za przestępstwo skarbowe i wykro-

<sup>1</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.), dalej jako KRP.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 408 z późn. zm.), dalej jako KKS.

<sup>3</sup> OTK 2005 nr 6, poz. 69.

czenie skarbowe nie zostały ukształtowane w sposób tożsamy z zasadami odpowiedzialności karnej za przestępstwo powszechne, zasadami odpowiedzialności za wykroczenie powszechne czy zasadami karania za przestępstwo powszechne i wykroczenie powszechne<sup>4</sup>. Taki stan rzeczy uzasadniony jest odmiennością przestępstwa skarbowego od przestępstwa<sup>5</sup>. Zwrócił na to uwagę Trybunał Konstytucyjny w szczególności w pierwszym wydanym wyroku z 16.01.2001 r., P 5/00<sup>6</sup>, w którym poddał kontroli konstytucyjnej zgodność przepisu art. 20 § 2 KKS z art. 173 i art. 178 ust. 1 KRP oraz art. 30 § 4 KKS z art. 2 i art. 64 ust. 3 KRP (po rozpoznaniu pytania prawnego Sądu Rejonowego dla Krakowa-Krowodrzy). W cytowanym wyroku, TK podkreślił, że: „*Nie kwestionując zwiększonego »ciężaru gatunkowego« kodyfikacji karnej względem innych uregulowań dotyczących tej gałęzi prawa, nie można wywodzić z niego zakazu adresowanego do ustawodawcy, polegającego na niedopuszczalności osobnego, a częściowo i odrębnego wobec regulacji kodeksu karnego, normowania problematyki szeroko rozumianej odpowiedzialności karnej*”. Odnosząc się do prezentowanych rozważań stwierdzić należy, że powinny one przybrać postać znacznie bardziej pogłębioną. Niestety co potwierdzają problemy konstytucje, stosujący przepisy Kodeksu karnego skarbowego zapominają o autonomicznym charakterze prawa karnego skarbowego prezentując zapatrywanie, że Kodeks karny skarbowy to to samo co Kodeks karny, a wszelkie odstępstwa czy odmienności są niezgodne z przepisami KRP.

To co jest zauważalne na tle wszystkich wyroków to, to że poddane kontroli konstytucyjnej przepisy dotyczą podstawowych rozwiązań normatywnych kształtujących prawo karne skarbowe, niekiedy o charakterze systemowym (zob. m.in. wyrok TK z 20.02.2001 r., P 2/00<sup>7</sup>). Zasadnicza część z tych rozwiązań normatywnych nie jest znana prawu karnemu powszechnemu i świadczy o wyspecjalizo-

<sup>4</sup> Zob. także Uchwałę SN z 4.4.2005, I KZP 7/05, OSNKW 2005, nr 5, poz. 44, w której podkreślono m.in., że „istniejąca zawsze całkowita autonomiczność prawa karnego skarbowego w granicach systemu prawa karnego wynika z odmiennych rodzajowo, merytorycznych i aksjologicznych podstaw odpowiedzialności, co stało się w konsekwencji przyczyną sformalizowania tej odrębności w postaci własnej ustawy karnej i katalogiem czynów zabronionych i ich nazewnictwem”.

<sup>5</sup> Jeszcze przed wejściem w życie ustawy karnej skarbowej z 2 sierpnia 1926 r. (Dz. U. 1926, Nr 105, poz. 609) Juliusz Makarewicz zauważył, że „różnice zachodzące między zasadami prawa karnego powszechnego a zasadami prawa karnego skarbowego sięgają tak głęboko, że praktyka skarbowa domaga się skodyfikowania osobnej części ogólnej dla prawa karnego skarbowego”, A. Makarewicz, *Prawo karne. Wykład porównawczy z uwzględnieniem prawa obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej*, Lwów-Warszawa 1924, s. 5-7. Zob. także A. Mogilnicki, *Dwutorowość represji karnej przy przestępstwach zwykłych i skarbowych*, RPEiS 1937, nr 3, s. 337, gdzie Autor wskazywał, że „przestępstwo zwykłe i przestępstwo skarbowe to są dwie rzeczy zupełnie różne”. Por. L. Wilk, *W sprawie autonomii materialnego prawa karnego skarbowego*, PiP 2009, z. 8. J. Raglewski, *Relacja pojęć »przestępstwo« - »przestępstwo skarbowe« oraz »wykroczenie« - »wykroczenie skarbowe« w polskim systemie prawa karnego materialnego*, Prok. i Prawo 1998, nr 5, s. 99 - 110; G. Bogdan, *Relacja pojęć przestępstwa i przestępstwa skarbowego w polskim prawie karnym*, PS 1997, nr 5, s. 83-93.

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

<sup>7</sup> OTK 2001 nr 2, poz. 32.

wanym charakterze prawa karnego skarbowego. Przykładem może tu być choćby instytucja interwencji - wyrok TK z 11.05.2010 r., SK 50/08<sup>8</sup>. Inne z poddanych ocenie instytucji czy rozwiązań normatywnych choć znane są prawu karnemu powszechnemu i prawu wykroczeń, to w prawie karnym skarbowym zostały ujęte w sposób odmienny. Można tu wskazać na przypadek przedmiotów (zob. m.in. wyrok TK z 16.01.2001 r., P 5/00; wyrok TK z 11.05.2010 r., SK 50/08). Zauważenia wymaga także to, że część poddanych kontroli konstytucyjnej przepisów Kodeksu karnego skarbowego dotyczy instytucji znanych prawu karnemu skarbowemu począwszy od ustawy karnej skarbowej z 1926 r. Taki charakter ma interwencja czy dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. W odniesieniu do tej ostatniej instytucji w uzasadnieniu do wyroku z 8 stycznia 2008 r., P 35/06<sup>9</sup> podkreślono, że: *dobrowolne poddanie się odpowiedzialności jest uznawane przez doktrynę za jedną z tradycyjnych instytucji polskiego prawa karnego skarbowego. Podkreśla się, że „dobrowolne poddanie się odpowiedzialności jest instytucją, której prawo karne skarbowe dopracowało się samodzielnie i która nie została przejęta z powszechnego prawa karnego”*. Z kolei, na tle wyroku TK z 16.01.2001 r., P 5/00 zarysował się problem konstytucyjny dotyczący innego tradycyjnego dla prawa karnego skarbowego rozwiązania jakim jest odpowiednie stosowanie przepisów części ogólnej Kodeksu karnego do przestępstw skarbowych<sup>10</sup> oraz autonomicznej regulacji normatywnej Kodeksu karnego skarbowego kształtującej zasady odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe i zasad karania za nie. Wyrokowi temu należałoby przyrzec się z kilku zasadniczych względów. Warto wspomnieć, że na tle poprzednio obowiązujących ustaw z obszaru prawa karnego skarbowego, Kodeks karny skarbowy znacząco ograniczył liczbę przepisów odpowiednio stosowanych do przestępstw skarbowych dążąc do możliwie samodzielnego określenia zasad odpowiedzialności karnej za przestępstwa skarbowe i zasad karania za nie<sup>11</sup>. Natomiast w przypadku wykroczeń skarbowych określenie zasad odpowiedzialności i zasad karania następuje w sposób w pełni autonomiczny i kompleksowy bez potrzeby odpowiedniego stosowania przepisów części ogólnej Kodeksu karnego i Kodeksu

<sup>8</sup> OTK 2005 nr 6, poz. 69. W tym przypadku przepisem poddanym kontroli konstytucyjnej był przepis art. 119 § 3 KKS w zakresie, w jakim przewidywał dwuletni termin do wytoczenia powództwa o roszczenie przewidziane w art. 119 § 2 KKS. Wyrokiem z 11.05.2010 r. (SK 50/08) TK uznał, że poddany kontroli przepis jest niezgodny z art. 64 ust. 1 KRP. Nowelizacją z dnia 15.04.2011 r. o zmianie ustawy Kodeks karny skarbowy (Dz. U. Nr 129, poz. 733) dwuletni termin został wydłużony do lat 10.

<sup>9</sup> OTK 2008 nr 1, poz. 1.

<sup>10</sup> Z. Siwik, *Odpowiednie stosowanie przepisów Kodeksu karnego w prawie karnym skarbowym (Studium na tle systemu środków penalnych)*, PPIA 1987, s. 97-99.

<sup>11</sup> Szerzej w tym zakresie zob. O. Włodkowski, *Reguła wyjątkowego (odpowiedniego) stosowania przepisów Kodeksu karnego do przestępstw skarbowych*, [w:] *Leksykon prawa karnego skarbowego. 100 podstawowych pojęć*, Warszawa 2020, s. 128-131.

wykroczeń<sup>12</sup>. Zarzut niekonstytucyjności art. 20 § 2 KKS dotyczył nie tyle braku zgodności techniki odpowiedniego stosowania przepisów części ogólnej Kodeksu karnego do przestępstw skarbowych z przepisami KRP, ile w ocenie sądu pytającego pominięcia w katalogu z art. 20 § 2 KKS, przepisu art. 53 KK. Okazuje się, że sąd pytający nie zwrócił uwagi na kilka autonomicznych rozwiązań normatywnych kształtujących materialne prawo karne skarbowe. Po pierwsze, że jednym z podstawowych założeń jest dwupodział czynów zabronionych na przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe; po drugie, że w części ogólnej (Tytułu I) Kodeksu karnego skarbowego regulacja normatywna dotycząca przestępstw skarbowych została zlokalizowana w Rozdziale I, II, III i V, a nie tylko rozdziale III („Przestępstwa skarbowe”), wreszcie po trzecie, sąd pytający nie zwrócił także uwagi, że Kodeks karny skarbowy w sposób autonomiczny określa zasady i dyrektywy sędziowskiego wymiaru kar i środków karnych oraz wskazuje okoliczności mające wpływ na konkretny, jednostkowy wymiar kary i środków karnych w Rozdziale I „Przepisy wstępne” (zob. art. 12-13 KKS.) bez potrzeby odpowiedniego recypowania w tym zakresie przepisów części ogólnej Kodeksu karnego. Z tego względu nie było zasadnym rozszerzenie katalogu przepisów odpowiednio stosowanych do przestępstw skarbowych z art. 20 § 2 KKS (Rozdział III) o art. 53 KK<sup>13</sup>.

Innym podstawowym, charakterystycznym rozwiązaniem normatywnym przewidzianym w prawie karnym skarbowym jest dwupodział czynów zabronionych na przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Przy dwupodziale czynów zabronionych na przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, przepisy kształtujące zasady odpowiedzialności i zasady karania za obie kategorie typów czynów zabronionych nie zostały określone w Kodeksie karnym skarbowym w sposób tożsamy<sup>14</sup>. Dystynkcje dotyczą zasad odpowiedzialności, jak również zasad karania. Zwrócił na to uwagę TK w wyroku z 21.10.2015 r., P 32/12 wskazując, że *jedną z cech odróżniających przestępstwo skarbowe od wykroczenia skarbowego jest odmiennosc grożącej kary*. Przeprowadzona analiza orzecznictwa TK przy uwzględnieniu tego kryterium prowadzi do wniosku, że poddane kontroli konstytucyjnej przepisy dotyczyły zasadniczo przestępstw skarbowych. Jeżeli chodzi o poddane kontroli konstytucyjnej przepisy określające zasady odpowiedzialności, zasady karania oraz przebieg postępowania w sprawach o wykroczenia skarbowe, to w omawianym

<sup>12</sup> O. Włodkowski, *Reguła bezwzględnej autonomiczności Kodeksu karnego skarbowego względem Kodeksu wykroczeń oraz Reguła zakazu stosowania przepisów Części ogólnej Kodeksu karnego do wykroczeń skarbowych*, [w:] *Leksykon ...*, s. 125-126, 132-133.

<sup>13</sup> Zob. także Z. Siwik, *Główne kierunki zmian dokonanych w Kodeksie karnym skarbowym z 1999 r. Ogólna charakterystyka*, [w:] *Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania – ocena i perspektywy zmian*, Wrocław 2010, s. 21.

<sup>14</sup> Por. Z. Siwik, *Wspólne zasady odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, FK 2005, Nr 5.

zakresie wskazać należy na wyroki TK z 20.02.2001 r., P 2/00 oraz 15.04.2008 r., P 26/06<sup>15</sup>. Jeżeli chodzi o pierwszy wyrok, to problemem konstytucyjnym był sposób określenia kryterium przepołowienia wykroczenia skarbowego od przestępstwa skarbowego w postaci ustawowego progu i zrelatywizowania jego wysokości do ulegającego zmianie w czasie najniższego wynagrodzenia (obecnie minimalne wynagrodzenie). W ocenie Sądu Rejonowego w Łodzi, który wystąpił do TK z pytaniem prawnym, określenie wysokości najniższego wynagrodzenia w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej wydanego na podstawie upoważnienia zawartego w art. 77<sup>4</sup> Kodeksu pracy jest sprzeczne z art. 42 ust. 1 oraz art. 2 KRP. Odnosząc się do tego rozwiązania normatywnego wymaga zauważenia, że na tle poprzednio obowiązujących aktów prawnych Kodeks karny skarbowy w sposób odmienny określił kryteria przepołowienia przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego. Dokonując rozróżnienia czynów zabronionych na polegające na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej oraz takich, które związane są z uszczupleniem lub narażaniem na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustawodawca wprowadził w Kodeksie karnym skarbowym dwa kryteria przepołowienia. W przypadku pierwszej grupy kryterium przepołowienia jest ustawowy próg, w przypadku grupy drugiej – wypadek mniejszej wagi. Zauważalnym rozwiązaniem normatywnym wprowadzonym przez Kodeks karny skarbowy było także wyeliminowanie wszelkich oznaczeń kwotowych zarówno w części ogólnej, jak również w części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego. Przyjęcie rozwiązania normatywnego opartego na powiązaniu ustawowego progu z ulegającą zmianie wysokością najniższego wynagrodzenia (obecnie minimalnego wynagrodzenia) oznaczało, że granice rozgraniczające przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe ulegają corocznie modyfikacji. Rozwiązanie to było zamierzone przez ustawodawcę. Służy uadekwatnieniu progu rozgraniczającego przestępstwo skarbowe od wykroczenia skarbowego do ulegającej zmianie sytuacji gospodarczej. Nie można także tracić z pola widzenia tego, że taka technika legislacyjna pozwala na zachowanie trwałości i stabilności aktu normatywnego, jakim jest akt prawny typu kodeks<sup>16</sup>. Dokonując oceny tego rozwiązania normatywnego TK podkreślił, że określenie wysokości najniższego miesięcznego wynagrodzenia w rozporządzeniu nie narusza wyrażonej przez art. 42 ust. 1 KRP zasady *nul-lum crimen sine lege*. W drugim ze wskazanych wyroków (to jest z 15.04.2008 r., P 26/06) kontroli konstytucyjnej poddane zostały przepisy określające dwuetapowy model nakładania sankcji za wykroczenia skarbowe. Zdaniem TK rozwiązanie

<sup>15</sup> OTK Seria A 2008 nr 3, poz. 42.

<sup>16</sup> Por. V. Konarska-Wrzosek, *Czy utrzymać kryteria nazwowo-parametryczne rozwarstwienia czynów karnych skarbowych w Kodeksie karnym skarbowym*, [w:] *Węzłowe problemy prawa karnego, kryminologii i polityki kryminalnej. Księga pamiątkowa ofiarowana Profesorowi Andrzejowi Markowi*, red. V. Konarska-Wrzosek, J. Lachowski, J. Wójcikiewicz, Warszawa 2010.

normatywne stwarzające możliwość nałożenia grzywny w drodze mandatu karnego, a następnie, po uprawomocnieniu się postępowania mandatowego, orzeczenia przepadku przedmiotów tytułem środka zabezpieczającego przez sąd wobec tego samego sprawcy za ten sam czyn zabroniony typizowany jako wykroczenie skarbowe narusza konstytucyjną zasadę *ne bis in idem* określoną w art. 45 ust. 1 KRP.

Dokonując oceny całościowej wskazania wymaga, że poddane kontroli konstytucyjnej przepisy dotyczyły zasadniczo rozwiązań instytucjonalnych kształtujących materialne prawo karne skarbowe. W zakresie procesowego prawa karnego skarbowego nastąpiło wydanie dwóch wyroków. Zauważalny jest brak wyroków dotyczących wykonawczego prawa karnego skarbowego. W grupie przepisów kształtujących materialne prawo karne skarbowe poddanych kontroli konstytucyjnej pierwszoplanowe miejsce zajmują przepisy określające zasady odpowiedzialności karnej i zasady karania. Podkreślenia wymaga, że w kilku przypadkach kontroli konstytucyjnej poddane zostały przepisy określające przepadek przedmiotów (zob. m.in. wyrok TK z 16.01.2001, P 5/00; wyrok z 29.06.2005 r., SK 34/04; wyrok z 15.04.2008 r., P 26/06).

Jeżeli chodzi o przepisy części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego, które określają zamknięty katalog przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, to poddane zostały one kontroli konstytucyjnej w trzech przypadkach (wyrok z 20.02.2001 r., P 2/00; wyrok z 12.09.2005 r., SK 13/05<sup>17</sup>, wyrok z 13.01.2005 r., P 15/02<sup>18</sup>). Trzeba mieć na uwadze, że także na tle przepisów części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego bardzo wyraźnie zaznacza się specyfika prawa karnego skarbowego, o czym świadczy blankietowy charakter tych przepisów. Zwrócił na to uwagę TK. Przykładowo w uzasadnieniu do wyroku z 8 stycznia 2008 r., P 35/06, TK podkreślił, że „specyfiką bowiem prawa karnego skarbowego jest to, że obejmuje ono przede wszystkim normy sankcjonujące, podczas gdy normy sankcjonowane są treścią przepisów finansowo-administracyjnych”. Problem konstytucyjny, jaki zarysował się na tle wyroków z 12.09.2005 r., SK 13/05 oraz z 13.01.2005 r., P 15/02 dotyczył oceny zgodności zaskarżonych przepisów części szczególnej KKS z art. 42 ust. 1 KRP, przewidującym zasadę *nullum crimen sine lege certa*. W wyroku z 12.09.2005 r. (SK 13/05) przedmiotem oceny dokonanej przez TK było użycie przez ustawodawcę na płaszczyźnie opisu typu czynu zabronionego z art. 56 § 2 KKS zwrotu: „podaje nieprawdę”, „zataja prawdę” i pominięcie definicji tych zwrotów w rozdziale 5 „Objaśnienia wyrażeń ustawowych”. Z kolei w wyroku z 13.01.2005 r. P 15/02 TK poddał kontroli art. 107 § 1 i 4 KKS z art. 42 ust. 1 KRP w związku z posłużeniem się przez ustawodawcę w opisie tego czynu zabronionego zwrotem „wygrana rzeczowa”. W obu przypadkach TK nie podzie-

<sup>17</sup> OTK 2005 nr 8, poz. 91.

<sup>18</sup> OTK Seria A 2005 nr 1, poz. 4.

lił stanowiska skarżących o niezgodności zaskarżonych przepisów z art. 42 ust. 1 KRP oraz art. 2 KRP.

Istotnym problemem konstytucyjnym, jaki zarysował się na tle poddanych analizie wyroków TK, jest zagadnienie dopuszczalności kumulacji wobec tej samej osoby za to samo zachowanie obok odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe innego rodzaju dolegliwości w szczególności w postaci sankcji podatkowej<sup>19</sup>. Zagadnienie to nabiera szczególnego znaczenia, jeżeli zwróci się uwagę na relacje zachodzącą pomiędzy prawem karnym skarbowym a prawem finansowym. Rozstrzygnięcie dotyczące tego zagadnienia miało miejsce czterokrotnie (wyrok z 4.09.2007 r., P 43/06<sup>20</sup>, wyrok TK z 12.04.2011 r., P 90/08<sup>21</sup>, wyrok TK z 21.04.2015, P 40/13<sup>22</sup> oraz wyrok z 21.10.2015 r., P 32/12<sup>23</sup>). Trybunał Konstytucyjny w swoich orzeczeniach wielokrotnie sygnalizował, że choć ustawodawcy przysługuje wybór rodzaju sankcji (tak m.in. wyrok TK z 21.10.2015, P 32/12), to jednak swoboda taka nie jest nieograniczona. Trafnie także wskazał w wyroku z 4.9.2007 r., P 43/06, że „ustawodawca określając sankcję za naruszenie prawa w szczególności musi respektować zasadę równości, jak również zasadę proporcjonalności własnego wkroczenia. Nie może więc stosować sankcji oczywiście nieadekwatnych lub nieracjonalnych albo też niewspółmiernie dolegliwych”. Chronologicznie, odnosząc się do pierwszego w wymienionych wyroków, TK orzekał o zgodności rozwiązania normatywnego stwarzającego możliwość stosowania wobec tej samej osoby za to samo zachowanie dodatkowego zobowiązania podatkowego określonego przez art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o VAT oraz odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe. Na tle tego wyroku zaistniała specyficzna sytuacja, na co zwrócił uwagę sam TK. Mianowicie wyrok ten dotyczy normy, co do której TK wcześniej orzekł o jej zakresowej niekonstytucyjności wyrokiem z 29.04.1998 r., K 19/97<sup>24</sup>. Także w wyroku z 4.09.2007 r. TK uznał, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o VAT, jest sankcją administracyjną. Zdaniem TK kumulowanie „odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności karnoskarbowej stanowi wyraz braku proporcjonalności i nadmiernego fiskalizmu. Wykracza poza granice niezbędne dla zapew-

<sup>19</sup> Problematykę kumulacji sankcji z perspektywy Konstytucji RP prezentuje P. Cychosz, *Rozdział 3 Zakaz kumulacji odpowiedzialności represyjnej za to samo zachowanie tej samej osoby*, [w:] *Konstytucyjny standard prawa karnego materialnego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Kraków 2017.

<sup>20</sup> OTK 2007 nr 8, poz. 95.

<sup>21</sup> OTK 2011 nr 3, poz. 21.

<sup>22</sup> OTK 2015 nr 4, poz. 48.

<sup>23</sup> OTK 2015 nr 9, poz. 148.

<sup>24</sup> OTK ZU 1998 nr 3, poz. 30. Zob. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 531-551.



nienia ponoszenia ciężaru opodatkowania w uzasadnionych granicach osób prowadzących działalność gospodarczą – podatników podatku od towarów i usług”. Z tego względu zdaniem TK pozostaje w sprzeczności z art. 2 KRP. W kolejnym wyroku TK dokonał oceny, czy kumulacja za ten sam czyn wobec tej samej osoby odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe i odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe z art. 54 KKS z konstrukcją podwyższonej stawki podatkowej, polegająca na obciążeniu przez podatnika stawką ryczałtową 75% dochodu pochodzącego z nieujawnionych źródeł przychodu lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach (przewidzianą przez art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f.) nie narusza zasady *ne bis in idem* oraz zasady proporcjonalności. W wyroku tym TK wyraził pogląd, że art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie przewiduje sankcji o charakterze podatkowym. Nie jest to model odpowiedzialności represyjnej w rozumieniu art. 42 ust. 1 KRP. Rozważania TK nad charakterem prawnym tej instytucji doprowadziły TK także do wniosku, że pełni funkcję odmienną od tej, która nadana została przepisowi art. 54 KKS. Z tego względu art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie dubluje sankcji o charakterze karnym. Jak podkreślono, przepis ten nie może być zatem oceniany jako naruszający zasadę *ne bis in idem*. Zdaniem TK „mechanizm prawny przewidujący odpowiedzialność karnoskarbową podatnika, któremu uprzednio wymierzono zryczałtowany podatek dochodowy, z zastosowaniem 75-procentowej stawki podatkowej, nie może być uznany za nieproporcjonalny, nadmiernie represyjny”. Rozwiązanie takie zdaniem TK nie pozostaje w sprzeczności z zasadą proporcjonalności. W trzecim wyroku (z 21.04.2015, P 40/13) odniesiono się do oceny kumulacji wobec tej samej osoby odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe, polegające na wystawieniu faktury dokumentującej czynność niewykonaną, która uprzednio, na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, została zobowiązana do zapłaty podatku w kwocie wykazanej na tej fakturze. Wyrokiem tym TK potwierdził zgodność tego rozwiązania z art. 2, 32 ust. 1 oraz 42 ust. 1 KRP. Z kolei w wyroku z 21.10.2015 r., P 32/12 problemem konstytucyjnym była ocena dopuszczalności nałożenia kary pieniężnej określonej w art. 89 ust. 1 i 2, ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych po uprzednim prawomocnym zakończeniu postępowania w sprawie o wykroczenie skarbowe, w którym skazano sprawcę na karę grzywny określoną kwotowo. W wyroku tym TK uznając, że nie dochodzi do naruszenia konstytucyjnej zasady *ne bis in idem*, potwierdził zgodność tego rozwiązania normatywnego z wywodzoną z art. 2 KRP zasadą proporcjonalnej reakcji państwa na naruszenie obowiązku wynikającego z przepisu prawa<sup>25</sup>. Także i w tym przypadku to nietrafne stanowisko TK spotkało się w literaturze przedmiotu z krytyczną oceną. Słusznie zwrócono w szczególności uwagę, że: „Trybunał nie dostrzegł, iż

<sup>25</sup> Zdanie odrębne zgłosili Teresa Liszcz oraz Wojciech Hermeliński.

restytucja podatków i należności oraz prewencja są celami stosowania kar i innych środków w kodeksie karnym skarbowym, zaś dyrektywa odpłaty również towarzyszy karom pieniężnym, skoro ten, kto urządził lub prowadził grę hazardową, ale nie osiągnął jeszcze z niej żadnych zysków, również podlega reżimowi odpowiedzialności z art. 89 ustawy o grach hazardowych”<sup>26</sup>. Osobiście wyrażam przekonanie, że TK w swoich rozważaniach pominął także znaczenie prawa karnego skarbowego. Widoczny na tle ostatnich wyroków TK kierunek interpretacyjny stanowić może podporę dla podejmowania przez ustawodawcę inicjatyw legislacyjnych zmierzających do kumulowania dolegliwości o zróżnicowanym zakresie za to samo zachowanie.

Odnosząc się do wszystkich wyroków TK zauważenia wymaga fakt, że poza zakresem kontroli konstytucyjnej pozostawiona została ocena stopnia punitowności poszczególnych środków reakcji przewidzianych przez Kodeks karny skarbowy. W kontekście ostatnich nowelizacji przepisów części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego, które skutkują zwiększeniem stopnia represyjności rozwiązań normatywnych za przestępstwa skarbowe<sup>27</sup>, należy spodziewać się, że w najbliższym czasie zasadnym będzie dokonanie takiej kontroli. Przy tej okazji zwrócenia uwagi wymaga dokonana przez TK ocena niektórych przepisów określających warunki brzegowe dobrowolnego poddania się odpowiedzialności (zob. wyrok TK z 8.01.2008 r., P 35/06). Kontrola konstytucyjna dotyczyła zgodności art. 17 § 1 pkt 2 i 4 oraz art. 18 § 1 pkt 1 KKS z art. 42 ust. 1 i 3 oraz art. 2 KRP. Podniesiony zarzut przez przedstawiający pytanie prawne Sąd Rejonowy w Siemianowicach Śląskich związany był obligatoryjnością uiszczenia przez sprawcę kwoty tytułem kary grzywny (art. 17 § 1 pkt 2 KKS)<sup>28</sup> i zryczałtowanych kosztów postępowania (art. 17 § 1 pkt 4 KKS)<sup>29</sup> przez sprawcę przed wydaniem prawomocnego wyroku wyrażającego zgodę na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. W ocenie sądu przedstawiającego pytanie prawne kwestionowane przepisy KKS nie odpowiadają modelowym rozwiązaniom wymagającym, by sądowe ustalenie sprawstwa i winy danej osoby miało charakter pierwotny w stosunku do odpowiedzialności karnej za popełniony czyn zabroniony. Zdaniem sądu pytającego kwestionowane przepisy stawiają sprawcę w niekorzystnej sytuacji w stosunku do sprawcy, wobec którego nie toczy się postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe w postępowaniu innym niż postępowanie o wyrażenie zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności.

<sup>26</sup> G. Łabuda, [w:] P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2017, art. 107.

<sup>27</sup> Chodzi tu o zmiany wprowadzone przez ustawę z 30 marca 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2021 poz. 694.

<sup>28</sup> W tym zakresie zob. I. Zgoliński, *Uiszczenie określonej kwoty tytułem kary grzywny*, [w:] *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2011.

<sup>29</sup> Szerzej zob. I. Zgoliński, *Uiszczenie zryczałtowanej równowartości kosztów postępowania*, [w:] *Dobrowolne ...*, *op. cit.*

W uzasadnieniu do wydanego wyroku TK, zwracając uwagę na konstrukcję i cechy charakteryzujące instytucje dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, podkreślił, że sam fakt złożenia wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności nie przesądza o winie czy sprawstwie, które nie mogą być przedmiotem negocjacji pomiędzy sprawcą a finansowym organem prowadzącym postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe. Sąd jest zobowiązany do zbadania wszystkich przesłanek aktualizujących możliwość skorzystania z dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Uiszczenie zryczałtowanych kosztów postępowania i kwoty tytułem kary grzywny nie może być postrzegane jako kara w ścisłym materialnoprawnym znaczeniu. Są to innego rodzaju dolegliwości<sup>30</sup>. W rzeczywistości, wyrok z TKz 8.01.2008 r., P 35/06 jest kolejnym przykładem na to, że skarżący nie zauważa odmienności prawa karnego skarbowego oraz nie rozumie tego, że obecność autonomicznych rozwiązań prawa karnego skarbowego jest nie tylko zasadna, ale również i dopuszczalna. Z kolei na tle wyroku z 29.06.2005 r., SK 34/04 kontroli konstytucyjnej poddana została zgodność art. 31 § 1 KKS w związku z art. 30 § 3 KKS w zakresie, w jakim przewiduje obligatoryjność przepadku narzędzi, stanowiących własność osoby trzeciej, które służyły do popełnienia przestępstwa skarbowego z art. 2, art. 21, art. 31 ust. 3, art. 42 ust. 1 i art. 64 ust. 1 i 3 KRP. Trybunał Konstytucyjny nie rozważał konstytucyjności całej instytucji przepadku przedmiotów, lecz tylko jeden z aspektów jej funkcjonowania – przepadku narzędzi, które służyłyby do popełnienia czynu zabronionego bez zgody i wiedzy ich właściciela. Orzekając o niezgodności z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 42 ust. 1 i art. 64 ust. 1 i 3 KRP omawianego rozwiązania TK podkreślił, że sąd orzekający winien mieć możliwość, ale i obowiązek ustalenia, czy właściciel narzędzi miał jakikolwiek związek z popełnionym za ich pomocą przestępstwem skarbowym przez inną osobę. Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę na możliwość zaistnienia sytuacji, w których sprawca przestępstwa skarbowego celowo posługuje się przedmiotami stanowiącymi cudzą własność i czyni to za wiedzą i zgodą ich właściciela, niekiedy uzyskując w ten sposób korzyść majątkową. Zdaniem TK w takich sytuacjach obligatoryjny tryb przepadku przedmiotów jest w pełni uzasadniony. Aby jednak tak się stało, istnieć muszą określone rozwiązania normatywne. Zdaniem TK w momencie wydania wyroku KKS takich rozwiązań nie przewidywał. Skutkiem prawnym wyroku TK z 29.06.2005 r. było wprowadzenie nowego art. 31 § 1a KKS. Wbrew deklaracjom ustawodawcy nowy przepis oceniony został jako wywołujący liczne wątpliwości interpretacyjne<sup>31</sup>. Cytowany przepis

<sup>30</sup> Por. T. Razowski, *Sposób określenia we wniosku o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności kwoty uiszczonej przez sprawcę przestępstwa skarbowego*, PS 2004, nr 11-12.

<sup>31</sup> Por. M. Błaszczuk, *Orzekanie przepadku przedmiotów niebędących własnością sprawcy*, [w:] *Przepadek w polskim prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2016.

został następnie znowelizowany ustawą z dnia 23 marca 2017 r. o zmianie ustawy Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 768).

Jeżeli chodzi o poddane kontroli konstytucyjnej przepisy kształtujące postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, to w zakresie tej grupy przepisów wydane zostały dwa wyroki – z 9 lipca 2002 r., P 4/01<sup>32</sup> dotyczący postępowania w stosunku do nieobecnych oraz omówiony wcześniej wyrok z 15.04.2008 r., P 26/06. Wyrok TK z 9 lipca 2002 r., P 4/01 zapadł w następstwie pytania zadanego przez Sąd Rejonowy, który podniósł zarzut niezgodności przepisów art. 173-177 KKS (postępowanie w stosunku do nieobecnych) z przepisami art. 42 ust. 2 (zasada prawa do obrony) oraz art. 45 ust. 1 KRP (zasada dostępu do sądu). W uzasadnieniu do cytowanego wyroku TK podkreślono, że zarówno przepisy Konstytucji RP, jak również przepisy Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności nie wykluczają postępowania *in absentia*. TK wielokrotnie w swoich orzeczeniach zwracał uwagę na możliwość ograniczenia prawa do sądu (zob. art. 45 ust. 1 KRP). Jak wskazano w wyroku z 9 lipca 2002 r., P 4/01: „ograniczenia te mogą zostać ustanowione tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku prawnego bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób (art. 31 ust. 3 Konstytucji)”. Trzeba przyznać, na co zresztą zwrócił uwagę TK, że przewidziana przez KKS regulacja normatywna dotycząca tego postępowania została określona w taki sposób, aby pomimo licznych modyfikacji przepisów kształtujących przebieg postępowania zachowane zostały podstawowe standardy i zasady postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe (zob. art. 174 KKS). W szczególności należy zwrócić uwagę na rozwiązania normatywne zapewniające prawo do obrony w tym postępowaniu (zob. art. 176 § 1 KKS) czy określające przesłanki tego postępowania (art. 173 KKS)<sup>33</sup>. Nie można także, na co wskazał TK, tracić z pola widzenia założenia że „ograniczenia te mają charakter czasowy i są uzależnione wyłącznie od woli sprawcy, który w momencie poddania się ocenie wymiaru sprawiedliwości uzyskuje możliwość powtórzenia procesu karnego skarbowego na zasadach ogólnych”.

## Literatura

- Błaszczyk M., *Przepadek w polskim prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2016.  
Bogdan G., *Relacja pojęć przestępstwa i przestępstwa skarbowego w polskim prawie karnym*, PS 1997, nr 5, s. 83-93.  
Kardas P., Razowski T., Łabuda G., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2017.

<sup>32</sup> OTK 2002 nr 4, poz. 52.

<sup>33</sup> Zob. J. Zagrodnik, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces karny skarbowy*, Warszawa 2020, s. 434-435.

- Konarska-Wrzošek V., *Czy utrzymać kryteria nazwowo-parametryczne rozwarstwienia czynów karnych skarbowych w Kodeksie karnym skarbowym*, [w:] *Węzłowe problemy prawa karnego, kryminologii i polityki kryminalnej. Księga pamiątkowa ofiarowana Profesorowi Andrzejowi Markowi*, red. V. Konarska-Wrzošek, J. Lachowski, J. Wójcikiewicz, Warszawa 2010.
- Makarewicz J., *Prawo karne. Wykład porównawczy z uwzględnieniem prawa obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej*, Lwów-Warszawa 1924.
- Mogilnicki A., *Dwutorowość represji karnej przy przestępstwach zwykłych i skarbowych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1937, nr 3.
- Raglewski J., *Relacja pojęć „przestępstwo” - „przestępstwo skarbowe” oraz „wykroczenie” - „wykroczenie skarbowe” w polskim systemie prawa karnego materialnego*, Prok. i Prawo 1998, nr 5, s. 99 - 110
- Razowski T., *Sposób określenia we wniosku o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności kwoty uiszczonej przez sprawcę przestępstwa skarbowego*, „Przegląd Sądowy” 2004, nr 11-12.
- Siwik Z., *Odpowiednie stosowanie przepisów Kodeksu karnego w prawie karnym skarbowym (Studium na tle systemu środków penalnych)*, „Przegląd Prawa i Administracji” 1987, 23.
- Siwik Z., *Wspólne zasady odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, „Finanse Komunalne” 2005, Nr 5.
- Siwik Z., *Główne kierunki zmian dokonanych w Kodeksie karnym skarbowym z 1999 r. Ogólna charakterystyka*, [w:] *Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania – ocena i perspektywy zmian*, Wrocław 2010.
- 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, z. 8.
- Wilk L., Zagrodnik J., *Prawo i proces karny skarbowy*, Warszawa 2020.
- Włodkowski O., *Leksykon prawa karnego skarbowego. 100 podstawowych pojęć*, Warszawa 2020.
- Zgoliński I., *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2011.

