

NIEPEWNA PRZYSZŁOŚĆ PRAWA KARNEGO SKARBOWEGO (NA ROZDROŻU MIĘDZY POWSZECHNYM PRAWEM KARNYM A SANKCJĄ ADMINISTRACYJNĄ)

Streszczenie. Prawo karne skarbowe stanowi wyodrębniony dział prawa karnego (prawo karne *sensu largo*), chroniący szeroko pojęty publiczny porządek finansowy (zwłaszcza interes fiskalny). Status prawa karnego skarbowego to przedmiot sporów i kontrowersji – zarówno historycznie, jak i współcześnie. *Ratio legis* prawa karnego skarbowego w dotychczasowym kształcie podważają następujące okoliczności: 1) brak naturalnych granic prawa karnego skarbowego jako gałęzi prawa, 2) rozrost sankcji administracyjnych (kar pieniężnych), które wypierają lub wzmacniają (kumulacja) karę kryminalną (także w dziedzinie prawa podatkowego i prawa finansowego) oraz 3) wyraźne wkroczenie powszechnego prawa karnego na obszar kryminalizacji i penalizacji przestępczości podatkowej (fałszerstwo faktury i wyłudzenie VAT). Autor zgadza się ze stawianym w literaturze postulatem zastąpienia prawa karnego skarbowego sankcją administracyjną, lecz z zastrzeżeniem, że trzeba go uzupełnić o wyraźne włączenie najcięższych przypadków naruszenia publicznego porządku finansowego do regulacji powszechnego prawa karnego.

Słowa kluczowe: prawo karne skarbowe, powszechne prawo karne, sankcja administracyjna, przestępstwo podatkowe

* Doktor, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warszawski, e-mail: k.radzikowski@wpia.uw.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0001-6246-8838>



Data wpływu: 7.10.2024 r. Data recenzji: 7.12.2024 r. Data akceptacji: 11.02.2025 r.
© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

UNCERTAIN FUTURE OF FISCAL PENAL LAW (AT THE CROSSROADS BETWEEN CRIMINAL LAW AND ADMINISTRATIVE SANCTIONS)

Summary. Fiscal penal law is a separate branch of criminal law (criminal law *sensu largo*), protecting the broadly understood public financial order (especially fiscal interests). The status of fiscal penal law is the subject of disputes and controversies – both historically and nowadays. The following circumstances undermine the *ratio legis* of fiscal penal law in its current form: 1) the lack of natural limits of fiscal penal law as a branch of law, 2) the increase in administrative sanctions (financial penalties), which displace or strengthen (cumulate) criminal penalties (also in the field of tax law and financial law) and 3) a clear encroachment of criminal law into the area of criminalization and penalization of tax crime (invoice forgery and VAT fraud). I agree with the proposal in the literature to replace fiscal penal law with an administrative sanction, but it should be supplemented with the explicit inclusion of the most serious cases of violation of public financial order in the regulations of criminal law.

Keywords: fiscal penal law, criminal law, administrative sanction, tax crime

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Od czasów przedwojennych, niezależnie od zmian ustroju społeczno-gospodarczego, prawo karne skarbowe jest regulowane odrębnie względem zasadniczego nurtu prawa karnego: 1) ustawą karną skarbową z dnia 2 sierpnia 1926 r.¹, 2) ustawą karną skarbową z dnia 18 marca 1932 r.², 3) dekretem Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 3 listopada 1936 r. Prawo karne skarbowe³, 4) dekretem z dnia 11 kwietnia 1947 r. Prawo karne skarbowe⁴, 5) ustawą karną skarbową z dnia 13 kwietnia 1960 r.⁵, 6) ustawą karną skarbową z dnia 26 października 1971 r.⁶ i 7) ustawą z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy⁷. Zmienił się jednak sposób powiązania przepisów prawa karnego skarbowego z powszechnym prawem karnym.

Tradycyjnie przepisy prawa karnego skarbowego nie zawierały autonomicznych postanowień dotyczących ogólnych zasad odpowiedzialności, lecz odsyłały do postanowień powszechnego prawa karnego. W konsekwencji przepisy kodeksowe dotyczące zasad ogólnych odpowiedzialności karnej miały zastosowanie do prawa karnego skarbowego, część ogólna

¹ Dz.U. Nr 105, poz. 609 ze zm.

² Dz.U. Nr 34, poz. 355 ze zm.

³ Dz.U. Nr 84, poz. 581 ze zm.

⁴ Dz.U. Nr 32, poz. 140 ze zm.

⁵ Dz.U. Nr 21, poz. 123 ze zm.

⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 ze zm.

⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 1958 ze zm. – dalej: k.k.s.

prawa karnego skarbowego stanowiła zaś *leges speciales* wobec części ogólnej powszechnego prawa karnego, więc w rozumieniu kodeksowym odpowiedzialność karna skarbową była odpowiedzialnością karną, a przestępstwo skarbowe – przestępstwem (podobnie na temat wykroczenia i wykroczenia skarbowego)⁸.

De lege lata prawo karne skarbowe jest regulowane ustawą o randze kodeksowej, która zawiera własną część ogólną i w sposób systemowy nie odsyła do przepisów Kodeksu karnego (z zastrzeżeniem przepisów enumeratywnie wskazanych w art. 20 § 1–2 k.k.s.)⁹. Każde natomiast odpowiednio stosować przepisy proceduralne i wykonawcze: ustawę z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego¹⁰ (art. 113 § 1 k.k.s.) i usta-

⁸ Za objęciem przestępstwa skarbowego pojęciem przestępstwa – zob. G. Bogdan, *Relacja pojęć przestępstwa i przestępstwa skarbowego w polskim prawie karnym*, „Przegląd Sądowy” 1997, nr 5, s. 83 i nast.; F. Prusak, *Depenalizacja niektórych przestępstw skarbowych czy progresja ich karania*, „Przegląd Sądowy” 1997, nr 5, s. 72 i nast.; *idem*, *Nowe podwyższenie granic kar majątkowych oraz progów rozgraniczających przestępstwa i wykroczenia skarbowe*, „Przegląd Sądowy” 1996, nr 4, s. 26 i nast.; *idem*, *Podwyższenie granic grzywny, czy progów rozgraniczających przestępstwa i wykroczenia skarbowe*, „Palestra” 1996, nr 1–2, s. 29 i nast.; M. Szwarczyk, *Ewolucja pojęcia przestępstwa skarbowego w polskim ustawodawstwie karnym skarbowym*, [w:] *W kręgu teorii i praktyki prawa karnego. Księga poświęcona pamięci Profesora Andrzeja Wąska*, red. L. Leszczyński, E. Skrętowicz, Z. Hołda, Lublin 2005, s. 595 i nast.; uchwały Sądu Najwyższego (SN): z dnia 27 lipca 1972 r., VI KZP 18/72, OSNKW 1972, nr 10, poz. 155 i z dnia 31 lipca 1974 r., VI KZP 9/74, OSPiKA 1975, nr 10, poz. 218 (aprobuje glosa E. Szwedka). Za rozdzielnnością omawianych pojęć: J. Raglewski, *Relacja pojęć „przestępstwo” – „przestępstwo skarbowe” oraz „wykroczenie” – „wykroczenie skarbowe” w polskim systemie prawa karnego materialnego*, „Prokuratura i Prawo” 1998, nr 5, s. 104 i nast.; Z. Gostyński, *W prawie karnym skarbowym bez zmian*, „Przegląd Sądowy” 1996, nr 10, s. 74 i nast.; *idem*, *W sprawie rzekomych zmian w prawie karnym skarbowym*, „Palestra” 1996, nr 5–6, s. 54 i nast.; uchwały SN: z dnia 20 listopada 1985 r., VI KZP 30/85, OSNKW 1986, nr 5, poz. 36 i z dnia 25 kwietnia 1996 r., I KZP 4/96, OSNKW 1996, nr 5–6, poz. 25. Spory ucięła uchwała z dnia 4 kwietnia 2005 r., I KZP 7/05, OSNKW 2005, nr 5, poz. 44, zgodnie z którą pojęcie przestępstwa z art. 258 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 17 ze zm. – dalej: k.k.; podobnie: art. 234, 235, 236 § 1, 238, 239 § 1 i 259 k.k.) przed wejściem w życie Kodeksu karnego skarbowego obejmowało także przestępstwa skarbowe, więc określając mianem „skarbowych”, ustawodawca nie odbierał im cech przestępstwa w rozumieniu Kodeksu karnego (uchwałę podjęto przy dziesięciu zdaniach odrębnych).

⁹ Podobnie art. 46 k.k.s. odnośnie do ustawy z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 281 ze zm.).

¹⁰ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 534 ze zm.

wę z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny wykonawczy¹¹ (art. 178 § 1 k.k.s.). W rozumieniu kodeksowym odpowiedzialność karna skarbową nie jest więc odpowiedzialnością karną, a przestępstwo skarbowe – przestępstwem¹². Niemniej jednak należy określić je tymi mianami, rozpatrując uniwersalne znaczenie pojęć w kulturze prawnej (podobnie na temat wykroczenia i wykroczenia skarbowego). Z punktu widzenia Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹³ i aktów prawnych z innych dziedzin niż prawo karne (zwłaszcza o charakterze ustrojowym) różnicowanie rodzaju i charakteru przestępstwa jest zbędne, więc rozgraniczenie omawianych pojęć ma charakter porządkujący i obowiązuje jedynie wewnątrz systemu prawa karnego¹⁴. Nie ulega wątpliwości, że prawo skarbowe należy do działu prawa karnego (prawo karne *sensu largo*), nie zaś prawa finansowego czy prawa administracyjnego, opiera się na zasadach i instytucjach powszechnego prawa karnego, natomiast odstępstwa występują tylko tam, gdzie jest to konieczne i uzasadnione specyfiką regulacji, która chroni szeroko pojęty publiczny porządek finansowy (zwłaszcza interes fiskalny). Podobnie jak prawo karne wojskowe, prawo karne skarbowe określa się mianem prawa karnego szczególnego, które – w odróżnieniu od ustaw karnych dodatkowych – zawiera własną część ogólną. Wszystkie podręczniki lokują prawo karne skarbowe w ramach systemu prawa karnego, z jednej strony wskazując na odrębności względem powszechnego prawa karnego, a z drugiej strony podkreślając, że co do zasady prawo karne skarbowe nie tworzy własnych instytucji, ale korzysta z rezerwuaru powszechnego prawa karnego: przenosi je w stanie niezmienionym bądź dostosowuje do swoich

¹¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 53 ze zm.

¹² Art. 4 § 6 pkt. 1–5 i 7–8 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Przepisy wprowadzające Kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 83, poz. 931) znowelizował wskazane powyżej przepisy Kodeksu karnego posługujące się terminem „przestępstwo”, *expressis verbis* dodając przestępstwa skarbowe, więc mimo zmiany zakresu omawianych pojęć nie zmieniły się rozpatrywane normy prawne.

¹³ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

¹⁴ Uchwała SN z dnia 23 marca 2011 r., I KZP 31/10, OSNK 2011, nr 3, poz. 23.

potrzeb¹⁵. Podobnie traktuje prawo karne skarbowe współczesny *System prawa karnego*¹⁶.

Choć niezależne, przepisy Kodeksu karnego skarbowego są wzorowane na przepisach powszechnego prawa karnego: ewidentnie w zakresie części ogólnej (powtarzają, choć zazwyczaj niedosłownie, przepisy Kodeksu karnego) i mniej wyraźnie w zakresie części szczegółowej (w dużej mierze przestępstwa skarbowe są wyspecjalizowanymi odmianami przestępstw stypizowanych w powszechnym prawie karnym). Co więcej, zerwaniu formalnych związków paradoksalnie towarzyszy wzmocnienie merytorycznej integracji z powszechnym prawem karnym. Jak podkreśla ustawodawca, samodzielność i kompletność regulacji Kodeksu karnego skarbowego, bez blankietowo określonego odesłania do Kodeksu karnego i Kodeksu

¹⁵ Z zakresu powszechnego prawa karnego (dawne i współczesne): S. Śliwiński, *Prawo karne materialne, część ogólna*, Warszawa 1946, s. 9; J. Śliwowski, *Prawo karne*, Warszawa 1979, s. 17; I. Andrejew, *Polskie prawo karne w zarysie*, Warszawa 1986, s. 22, 459 i nast.; J. Bafia, *Polskie prawo karne*, Warszawa 1989, s. 22–24; K. Buchała, *Prawo karne materialne*, Warszawa 1989, s. 28–30; W. Świda, *Prawo karne*, Warszawa 1989, s. 15–16; M. Cieślak, *Polskie prawo karne. Zarys systemowego ujęcia*, Warszawa 1995, s. 17–18; K. Buchała, A. Zoll, *Polskie prawo karne*, Warszawa 1997, s. 9; T. Bojarski, *Polskie prawo karne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2012, s. 36; W. Wróbel, A. Zoll, *Polskie prawo karne. Część ogólna*, Kraków 2014, s. 37; A. Grześkowiak w: *Prawo karne*, red. A. Grześkowiak, K. Wiak, Warszawa 2017, s. 10; L. Gardocki, *Prawo karne*, Warszawa 2019, s. 2; A. Marek, V. Konarska-Wrzošek, *Prawo karne*, Warszawa 2019, s. 10–11; Ł. Pohl, *Prawo karne. Wykład części ogólnej*, Warszawa 2019, s. 27; P. Kozłowska-Kalisz w: *Prawo karne materialne. Część ogólna*, red. M. Mozgawa, Warszawa 2020, s. 26; M. Królikowski, R. Zawłocki, *Prawo karne*, Warszawa 2020, s. 24–26; L. Tyszkiewicz w: *Prawo karne. Część ogólna, szczególna i wojskowa*, red. T. Dukiet-Nagórska, O. Sitarz, Warszawa 2020, s. 27; J. Warylewski, *Prawo karne. Część ogólna*, Warszawa 2020, s. 30–31; z zakresu prawa karnego skarbowego (dawne i współczesne): K. Borkowski, *Prawo karne skarbowe*, Kraków 1951, s. 1–2 i 6–7; J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1980, s. 5–7; Z. Siwik, *Podstawy prawa karnego skarbowego*, Wrocław 1983, s. 26–27; F. Prusak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2008, s. 1–3 i 13–15; S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 25–27; J. Sawicki, *Zarys prawa karnego skarbowego*, Warszawa 2010, s. 15–16; *idem* w: J. Sawicki, G. Skowronek, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2021, s. 23–24 i 28–29; V. Konarska-Wrzošek w: V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2013, s. 29–30; I. Sepioło-Jankowska, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2017, s. 4–5; L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces karny skarbowy*, Warszawa 2019, s. 2–3; O. Włodkowski, *Prawo karne skarbowe. Schematy. Tabele. Komentarze. Orzecznictwo. Teksty. Kazusy*, Warszawa 2021, s. 30–33.

¹⁶ Por. A. Marek w: *System prawa karnego*, t. I, red. A. Marek, Warszawa 2010, s. 29–31; F. Prusak, G. Skowronek w: *System prawa karnego*, t. XI, red. M. Bojarski, Warszawa 2018, s. 6 i nast.

wykroczeń, ma na celu przede wszystkim ułatwienie posługiwania się regulacjami karnymi skarbowymi przez osoby bez przygotowania prawniczego (ma charakter funkcjonalny, a nie merytoryczny)¹⁷.

U podstaw wyodrębnienia prawa karnego skarbowego leży założenie o dwutorowości represji karnej, która polega na tym, że te same co do istoty (rodzaju) czyny podlegają różnej karze w zależności od tego, czy są skierowane przeciwko interesom państwa lub samorządu terytorialnego, czy przeciwko interesom innych osób¹⁸. Opinia publiczna nie postrzega naruszenia prawa karnego skarbowego na takim samym poziomie naganności jak naruszenie powszechnego prawa karnego¹⁹. Poczucie sprawiedliwości nie pozwala, aby człowiek, który nielegalnie dąży do zmniejszenia ciężarów publicznych, miał być takim samym zbrodniarzem jak ten, kto przez czyny przestępne dąży do wzbogacenia się bezpośrednio krzywdą innych²⁰. Społeczeństwo nie zdaje sobie sprawy z wagi przestępstw skarbowych, gdyż nie odczuwa ich dolegliwości, a fiskus nigdy nie cieszył się życzliwością obywateli²¹. Mimo bezdyskusyjnej szkodliwości dla społeczeństwa i gospodarki tradycyjnie od czasów starożytnych przestępstwa przeciwko fiskusowi uważano za sprawy mniejszej wagi²². Naruszenie zakazów karnych skarbowych jest niemoralne, lecz to ustawa wskazuje obywatelowi, co wolno, a czego nie wolno, tymczasem to, że nie wolno kraść czy zabijać, wskazuje sumienie²³. Mamy do czynienia nie tyle z negacją wartości etycznej obowiązku ponoszenia ciężaru danin publicznych, ile z poszukiwaniem różnorakich usprawiedliwień dla jego naruszenia, gdyż społeczna niechęć do podatków jest oczywista i naturalna²⁴.

Tam, gdzie państwo lub samorząd terytorialny występuje w stosunkach prywatnoprawnych, zamachy na jego mienie korzystają z podobnej

¹⁷ Uzasadnienie do projektu Kodeksu karnego skarbowego, druk sejmowy nr III.1146, s. 3–5.

¹⁸ A. Mogilnicki, *Dwutorowość represji karnej przy przestępstwach zwykłych i skarbowych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1937, nr 3, s. 337 i nast.

¹⁹ F. Prusak, G. Skowronek w: *System...*, t. XI, s. 9.

²⁰ A. Mogilnicki, *Dwutorowość...*, s. 337.

²¹ W. Blutstein, W. Goettel, *Prawo karne skarbowe z komentarzem*, Warszawa 1938, s. 10.

²² R. Lemkin, *Prawo karne skarbowe. Komentarz*, Kraków 1938, s. XVII i nast.

²³ J. Bafia, *Prawo...*, s. 11.

²⁴ L. Wilk, *O naturze przestępczości podatkowej i metodach jej przeciwdziałania*, [w:] *Teoretyczne i praktyczne problemy współczesnego prawa karnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Tadeuszowi Bojarskiemu*, red. A. Michalska-Warias, I. Nowikowski, J. Piórkowska-Flieger, Lublin 2011, s. 623–626.

ochrony jak zamachy na mienie innych osób. Rysuje się więc asymetria poziomu ochrony interesu majątkowego i interesu fiskalnego państwa (samorządu terytorialnego) – historycznie, szczególnie jaskrawo w okresie socjalistycznym, gdy mienie państwowe i mienie społeczne podlegało zaostrzonej względem mienia prywatnego ochronie powszechnego prawa karnego, natomiast interes fiskalny poddany był zadziwiająco łagodnej ochronie prawa karnego skarbowego – zwłaszcza w kontekście ustawy karnej skarbowej z 1960 r., która co do zasady zaostrzyła odpowiedzialność karną skarbową, łagodząc ją jednak w zakresie przestępstw dewizowych, regulowanych wcześniej przepisami powszechnego prawa karnego (por. dalej). Podobnie jaskrawo asymetria ta rysuje się dziś odnośnie do oszustw w zakresie VAT (por. dalej).

Status prawa karnego skarbowego to przedmiot sporów i kontrowersji – zarówno historycznie, jak i współcześnie. Dość zgodnie uważa się, że przedmiot ochrony determinuje odmienną politykę kryminalną i wymaga przystosowania instrumentów zasadniczego nurtu prawa karnego dotyczącego przestępczości pospolitej do przestępczości skarbowej. Prawo karne skarbowe cechuje się daleko idącą regresją karania: zawiera liczne i nieznane powszechnemu prawu karnemu (bądź znacznie w nim ograniczone) instytucje zmierzające do uniknięcia lub złagodzenia odpowiedzialności, pod warunkiem wyrównania uszczerbku majątkowego po stronie władzy publicznej²⁵. Przeważa pogląd o odrębnościach prawa karnego skarbowego względem powszechnego prawa karnego oraz o zaletach autonomicznej regulacji przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych²⁶.

²⁵ M. Kurzyński, *Karalność w prawie karnym skarbowym. Wybrane zagadnienia regresji karania*, Olsztyn 2016, s. 9–27; J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011, s. 122 i nast.; W. Bednarek, J. Dobkowski, Z. Kopacz, *Uwagi i konstatacje ogólne na temat regresji karania w prawie karnym skarbowym*, [w:] *Nauka wobec przestępczości. Księga ku czci Profesora Tadeusza Hanauska*, red. J. Błachut, M. Szewczyk, J. Wójcikiewicz, Kraków 2001, s. 239 i nast.

²⁶ Historycznie: J. Makarewicz, *Granice ustawy karnej*, „Przegląd Prawa i Administracji” 1920, s. 104–105; *idem*, *Powrotna fala*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1930, nr 4, s. 475 i nast.; L. Hartman, *System prawa karnego skarbowego materialnego i formalnego*, Lwów 1930, s. 7–13; W. Blustein, W. Goettel, *Prawo...*, s. 9–11; R. Lemkin, *Prawo...*, s. XX–XXXI; J. Bafia, *Nowa ustawa karna skarbową*, „Nowe Prawo” 1960, nr 6, s. 739; W. Wójtowicz, *Zagadnienia materialnoprawne w u.k.s.*, „Nowe Prawo” 1971, nr 12, s. 1744–1745; B. Koch, *Przestępstwa i wykroczenia dewizowe*, Warszawa 1975, s. 40–42; Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 8–14; *idem*, *Kodeks karny skarbowy. Ogólne zasady odpowiedzialności i karania*,

Podkreśla się wagę odrębnej kodyfikacji jako wartości samej w sobie, tak z praktycznego, jak i teoretycznego punktu widzenia²⁷, choć znajdziemy też uwagi krytyczne o zastosowaniu tu formy kodeksu, gdyż powinna ona obejmować jedynie w pełni samodzielne gałęzie prawa²⁸. Nie kwestionując swoistego ciężaru gatunkowego kodyfikacji prawa karnego *sensu stricto*, orzecznictwo konstytucyjne dopuszcza porzucenie przez ustawodawcę w szczegółowych dyscyplinach prawa karnego *sensu largo* wzorca wynikającego z przepisów części ogólnej Kodeksu karnego²⁹.

Omawiając relacje do sankcji administracyjnych, podkreśla się, że ich związki z prawem karnym skarbowym są znacznie silniejsze niż w przypadku powszechnego prawa karnego – tym bardziej więc potrzeba wyraźnych reguł kolizyjnych, docelowo rozważa się zaś porzucenie kryminalizacji i penalizacji naruszeń prawa podatkowego i prawa finansowego na rzecz wyłączności reżimu odpowiedzialności administracyjnej (zwłaszcza w zakresie wykroczeń skarbowych)³⁰. Dyskusja o statusie prawa karnego skarbowego

„Przegląd Podatkowy” 1999, nr 12, s. 1 i 30; współcześnie: L. Wilk w: *Prawo karne gospodarcze*, red. O. Górniok, Warszawa 2003, s. 526 i nast.; L. Wilk, *W sprawie autonomii materialnego prawa karnego skarbowego*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 8, s. 40–45; Z. Siwik, *Główne kierunki zmian dokonanych w Kodeksie karnym skarbowym z 1999 roku. Ogólna charakterystyka*, [w:] *Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania – ocena i perspektywa zmian*, red. *idem*, Wrocław 2010, s. 19–21; V. Konarska-Wrzonek, *Kodeks karny a Kodeks karny skarbowy – zbieżności i różnice skłaniające do refleksji nad zasadnością utrzymywania odrębnych kodyfikacji*, [w:] *Problem spójności prawa karnego z perspektywy jego nowelizacji*, red. A. Marek, T. Oczkowski, Warszawa 2011, s. 172–180; F. Prusak, G. Skowronek w: *System...*, t. XI, s. 7–8 i 13–14; J. Kanarek, *Powody wyodrębnienia prawa karnego skarbowego*, „Prokuratura i Prawo” 2021, nr 10, s. 125 i nast. Podejście to potwierdzają wszystkie podręczniki z zakresu prawa karnego skarbowego (dawne i współczesne): K. Borkowski, *Prawo...*, s. 1–2 i 6–7; J. Bafia, *Prawo...*, s. 5–7; Z. Siwik, *Podstawy...*, s. 26–27; F. Prusak, *Prawo...*, s. 1–3 i 13–15; S. Baniak, *Prawo...*, s. 25–27; J. Sawicki, *Zarys...*, s. 15–16; V. Konarska-Wrzonek w: V. Konarska-Wrzonek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo...*, s. 29–30; I. Sepioło-Jankowska, *Prawo...*, s. 4–5; L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo...*, s. 2–3; O. Włodkowski, *Prawo...*, s. 36–37.

²⁷ V. Konarska-Wrzonek, *Kodeks...*, s. 180.

²⁸ T. Bojarski, *Kodeks karny skarbowy a kodeks karny. Kilka uwag porównawczych*, [w:] *Współczesne problemy procesu karnego i wymiaru sprawiedliwości. Księga ku czci Profesora Kazimierza Marszała*, red. P. Hofmański, K. Zgryzek, Katowice 2003, s. 36–37.

²⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 16 stycznia 2001 r., P 5/00, OTK 2001, nr 1, poz. 1.

³⁰ I. Sepioło-Jankowska, *Optymalny model odpowiedzialności za czyny karne skarbowe*, Warszawa 2016, s. 117 i nast.; *eadem*, *Kodeks karny skarbowy a reżim odpowiedzialności administracyjnych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2020, nr 1, s. 8 i nast.,

powinna także uwzględnić coraz szersze stosowanie powszechnego prawa karnego w zakresie przestępczości podatkowej³¹.

Niniejszy artykuł stanowi głos w dyskusji na temat statusu prawa karnego skarbowego oraz jego pozycji w ramach systemu prawa karnego i relacji do sankcji administracyjnych. Zwracam uwagę na:

- 1) brak naturalnych granic prawa karnego skarbowego jako gałęzi prawa,
- 2) rozrost sankcji administracyjnych (kar pieniężnych), które wypierają lub wzmacniają (kumulacja) karę kryminalną (także w dziedzinie prawa podatkowego i prawa finansowego) oraz
- 3) wyraźne wkroczenie powszechnego prawa karnego na obszar kryminalizacji i penalizacji przestępczości podatkowej (fałszerstwo faktury i wyłudzenie VAT).

W moim przekonaniu okoliczności te podważają *ratio legis* prawa karnego skarbowego w dotychczasowym kształcie (teza).

2. PRZEDMIOT I GRANICE REGULACJI PRAWA KARNEGO SKARBOWEGO

Ze względu na przedmiot ochrony przepisy karne można podzielić na kryminalizujące i penalizujące:

- 1) zło „jako takie” wyrządzone społeczeństwu i przez nie potępiane (tzw. *mala in se/mala per se*) oraz
- 2) zło wynikające z naruszenia zakazu normatywnego, które spotyka się z dość neutralnym odbiorem społecznym (tzw. *mala prohibita*)³².

Druga grupa przepisów nie wynika z naturalnych więzów społecznych, ale jest pochodną szczegółowych regulacji dotyczących obrotu gospodarczego, ochrony środowiska, praw konsumenta itp., które determinują przedmiot i granice regulacji prawnokarnej. Wydaje się, że dzięki powiązaniu ze szczegółowymi regulacjami normatywnymi przedmiot i granice takiej dyscypliny prawa karnego są ostre i precyzyjne (także w przypadku prawa karnego skarbowego).

<https://doi.org/10.33226/0137-5490.2020.1.2>; eadem, *Odpowiedzialność administracyjna jako odpowiedzialność alternatywna dla deliktów finansowych*, „Prokuratura i Prawo” 2020, nr 1, s. 81 i nast.

³¹ Eadem, *Faktura VAT jako przedmiot wykonawczy przestępstwa skarbowego*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2016, nr 9, s. 26 (bez wskazania kierunku argumentacji).

³² Przykładowo: I. Andrejew, *Podstawowe pojęcia nauki o przestępstwie*, Warszawa 1988, s. 50 i nast.; A. Grześkowiak w: *Prawo...*, red. A. Grześkowiak, K. Wiak, s. 31–32.

Okazuje się jednak, że zarówno w aspekcie materialnym, jak i formalnym granice prawa karnego skarbowego nie są trwałe i naturalne, wynikające z przedmiotu regulacji, lecz determinuje je zmienność konkretnych przepisów obowiązujących w danym miejscu i czasie. Tradycyjnie powszechne prawo karne ma charakter otwarty i obejmuje wszystkie przepisy przewidujące odpowiedzialność karną (*de lege lata* art. 116 k.k.), część ogólna Kodeksu karnego stanowi zaś część ogólną całego systemu prawa karnego, natomiast prawo karne skarbowe ma charakter zamknięty, tj. ogranicza się tylko do czynów zabronionych stypizowanych w części szczegółowej kolejnych aktów prawnych z tej dziedziny (*de lege lata* art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s.)³³. Obecnie na prawo karne skarbowe składają się przepisy chroniące: stosunki prawopodatkowe (włączając rozliczenie subwencji i dotacji), obrót towarowy z zagranicą, obrót dewizowy i organizację gier hazardowych. Niemniej jednak w aspekcie materialnym, ze względu na przedmiot i istotę regulacji, dwa ostatnie działy są bliższe prawu karnemu gospodarczemu niż prawu karnemu skarbowemu (prawo karne gospodarcze stanowi nieskodyfikowaną dyscyplinę powszechnego prawa karnego, wyodrębnioną ze względu na przedmiot ochrony zarówno w sensie doktrynalnym, jak i w praktyce funkcjonowania wymiaru sprawiedliwości)³⁴. W aspekcie formalnym przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe wyróżniamy ze względu na kryterium ulokowania w części szczegółowej Kodeksu karnego skarbowego (nie

³³ Art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s. dodano z dniem 17 grudnia 2005 r., jednak zgodnie z powszechną opinią przepis ten potwierdza (doprecyzowuje) tradycyjną zasadę zupełności prawa karnego skarbowego i nie zmienia stanu prawnego. Jak podkreśla ustawodawca, chodziło o wyeliminowanie nieprzemyślanych regulacji prawnofinansowych o charakterze pozakodeksowym (typizujących „własne” czyny zabronione) oraz o rozstrzygnięcie wątpliwości interpretacyjnych dotyczących stosowania części ogólnej Kodeksu karnego albo Kodeksu karnego skarbowego (uzasadnienie ustawy nowelizującej, druk sejmowy nr IV 2375).

³⁴ Historycznie na temat przestępstw dewizowych por.: J. Bafia, *Nowa...*, s. 747–748; L. Hochberg, *Przestępstwa dewizowe w nowej ustawie karnej skarbowej*, „Państwo i Prawo” 1960, nr 8–9, s. 303 i nast.; B. Koch, *Klasyfikacja ustawowa przepisów karno-dewizowych*, „Państwo i Prawo” 1967, nr 4–5, s. 660 i nast.; *idem*, *Przestępstwa...*, s. 34–39; współcześnie na temat przestępstw hazardowych: L. Wilk, *Karnoprawne aspekty ustawy o grach hazardowych*, „Przegląd Sądowy” 2010, nr 11–12, s. 7 i nast.; *idem*, *Systemowa lokalizacja przepisów karnych dotyczących hazardu*, „Państwo i Prawo” 2011, nr 10, s. 59 i nast.; za część prawa karnego gospodarczego uważa się prawo karne bilansowe, uregulowane w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 217 ze zm. – dalej: u.r.): O. Włodkowski, *Przepisy karne ustawy o rachunkowości*, Warszawa 2012, s. 70 i nast.

istnieje pozakodeksowe prawo karne skarbowe)³⁵. W konsekwencji czyny zabronione, które godzą w interes fiskalny (publiczny porządek finansowy), ale są stypizowane w innych ustawach (np. ustawach podatkowych), należą do dziedziny powszechnego prawa karnego i stosuje się do nich przepisy ogólne Kodeksu karnego, nie zaś Kodeksu karnego skarbowego³⁶. Co prawda rysuje się stała tendencja do ograniczania tego typu przypadków, niemniej jednak fakt, że czyn zabroniony godzi w publiczny porządek finansowy (interes fiskalny), nie przesądza ostatecznie o stosowaniu Kodeksu karnego skarbowego ani nie podważa definitywnie stosowania Kodeksu karnego.

Przedwojenne prawo karne skarbowe nie obejmowało licznych przestępstw podatkowych i dewizowych: pierwsze włączył do prawa karnego skarbowego dekret z 1947 r., a drugie ustawa karna skarbową z 1960 r. Poza zakresem ustawy karnej skarbowej z 1971 r. pozostały m.in.:

- 1) art. 20–24 ustawy z dnia 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy³⁷,
- 2) art. 16–17 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników³⁸,
- 3) art. 77 ust. 1 u.r.

Przepisy te uchyliła ustawa Przepisy wprowadzające Kodeks karny skarbowy, a stypizowane tam czyny zabronione włączono do Kodeksu karnego skarbowego, jednak pod jego rządami pojawił się art. 40i ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym³⁹ (obowiązywał przed wprowadzeniem art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s.: od 1 lipca 2001 r. do 30 kwietnia 2004 r.). Mimo że ustawodawca określił stypizowane tam czyny mianem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia

³⁵ O. Włodkowski, *Reguła wyłączności polskiego ustawodawstwa karnego skarbowego w zakresie typizacji czynu zabronionego jako „przestępstwa skarbowego” lub „wykroczenia skarbowego”*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2013, nr 2, s. 126 i nast.; por. historycznie: J. Bafia w: J. Bafia, J. Białobrzeski, S. Czerlunczakiewicz, L. Hochberg, J. Kowalski, M. Kulesza, K. Sosnowski, Z. Szpakowski, I. Śmietanka, J. Wiącek, *Ustawa karna skarbową z komentarzem*, Warszawa 1973, s. 13–14.

³⁶ F. Prusak, G. Skowronek w: *System...*, t. XI, red. M. Bojarski, s. 11–13; F. Prusak, *Prawo...*, s. 15–17; Z. Siwik, *Podstawy...*, s. 23 i nast.; J. Bafia w: J. Bafia, J. Białobrzeski, S. Czerlunczakiewicz, L. Hochberg, J. Kowalski, M. Kulesza, K. Sosnowski, Z. Szpakowski, I. Śmietanka, J. Wiącek, *Ustawa...*, s. 13–14.

³⁷ Dz.U. Nr 127, poz. 584 ze zm.

³⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 170 ze zm.

³⁹ Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm. – dalej: u.p.t.u.a.

skarbowego (podobnie tytuł rozdziału 4a u.p.t.u.a. „przepisy karne skarbowe”) i obwarował karami przewidzianymi w Kodeksie karnym skarbowym, a nieznanymi Kodeksowi karnemu (grzywna w przeliczeniu na stawkiienne), to należało do nich stosować część ogólną Kodeksu karnego⁴⁰. Wbrew art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s. poza Kodeksem karnym skarbowym nadal pozostają:

- 1) art. 305p–306 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁴¹,
- 2) art. 77–79 u.r. (w znolizowanym brzmieniu),
- 3) art. 69e ustawy z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i niektórych uprawnieniach pracowników⁴² (pierwotnie art. 112 k.k.s.) i
- 4) art. 142 ust. 2 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych⁴³.

Ostatni przypadek stanowi wyjątkowe kuriozum: mimo że czynom przeciwko organizacji gier hazardowych bliżej do prawa karnego gospodarczego niż do karnego skarbowego, ustawodawca co do zasady ulokował je w rozdziale 9 k.k.s., jednak pominął jeden z nich i ulokował go w ustawie podlegającej reżimowi powszechnego prawa karnego, ale każąc stosować karę grzywny za wykroczenie skarbowe (*sic!*)⁴⁴.

Trudnościom z wytyczeniem granic prawa karnego skarbowego towarzyszą wątpliwości dotyczące nazwy, która nawiązuje do przedwojennej siatki pojęciowej (skarbowość i prawo skarbowe). Z jednej strony, biorąc pod uwagę integralność prawa finansowego w ustroju socjalistycznym, mówiono o prawie karnym finansowym, które powinno objąć wszystkie regulacje represyjne dotyczące publicznego porządku finansowego, niezależnie

⁴⁰ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ułomne przepisy karne skarbowe dotyczące VAT*, „Glosa” 2002, nr 7, s. 15 i nast.

⁴¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.

⁴² Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 1198 ze zm.

⁴³ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 277 ze zm. – dalej: u.g.h.

⁴⁴ W literaturze sporne jest, czy art. 142 ust. 2 u.g.h. uchyla art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s. na zasadach *lex posterior* lub *lex specialis*, więc mamy do czynienia z wykroczeniem skarbowym (tak: T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 206; G. Łabuda w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 568), czy nie uchyla, gdyż przepis typizujący czyn zabroniony nie może zmieniać zasad ogólnych odpowiedzialności karnej, więc mamy do czynienia z wykroczeniem w rozumieniu Kodeksu wykroczeń (tak: L. Wilk, *Karnoprawne...*, s. 13–16; *idem*, *Systemowa...*, s. 61–65; *idem*, *Uwagi o tzw. pozakodeksowym prawie karnym (w świetle idei zupełnej kodyfikacji karnej)*, „Państwo i Prawo” 2011, nr 7–8, s. 56 i nast.; O. Włodkowski, *Reguła...*, s. 134 i nast.; S. Kowalski, *Kilka uwag o „wykroczeniu skarbowym” z ustawy hazardowej*, „Monitor Prawniczy” 2012, nr 3, s. 166–168).

od tego, czy są ujęte w ramach Kodeksu karnego skarbowego, czy w innych ustawach⁴⁵. Z drugiej strony tradycyjna nazwa „prawo karne skarbowe” pozwala uniknąć nieporozumień, które wynikają ze skojarzeń z przestępstwami na rynku finansowym⁴⁶. Współcześnie najważniejszym argumentem przeciwko nazwie „prawo karne finansowe” wydają się wątpliwości dotyczące statusu prawa finansowego (dezintegracja jako gałęzi prawa). Jeżeli rozważać porzucenie tradycyjnej nazwy „prawo karne skarbowe”, trafniej mówić o odrębnych: prawie karnym podatkowym, prawie karnym celnym, prawie karnym dewizowym i prawie karnym hazardowym.

3. PRAWO KARNE SKARBOWE A SANKCJA ADMINISTRACYJNA

Dyskusja na temat statusu prawa karnego skarbowego nieustannie porusza problem związków z sankcją administracyjną, lecz w zmiennym kontekście historycznym.

Początkowo chodziło o dychotomię prawa karnego sądowego (przestępstwa) i prawa karno-administracyjnego (wykroczenia), któremu długo odmawiano miana „pełnoprawnego” prawa karnego (tradycyjnie funkcję orzeczniczą pełniły organy administracyjne). Odrębności prawa karnego sądowego od prawa karno-administracyjnego (w tym prawa karnego skarbowego) zaciekle bronił główny twórca Kodeksu karnego z 1932 r. – J. Makarewicz⁴⁷, lecz praktyka legislacyjna i orzecznicza poszły w przeciwną stronę i dziś trudno o wątpliwości, że zarówno prawo wykroczeń, jak i prawo karne skarbowe należą do dziedziny prawa karnego (obecnie we wszystkich przypadkach funkcje orzecznicze sprawują sądy).

Omawiane zagadnienie nabrało nowego znaczenia w obliczu silnej tendencji do poszerzania zakresu i wzmacniania dolegliwości sankcji administracyjnych o charakterze finansowym (kar pieniężnych). Cechuje je łatwiejszy sposób wymiaru i egzekucji: pozwalają pociągnąć do odpowiedzialności podmioty zbiorowe (początkowo chodziło o przedsiębiorstwa państwowe w gospodarce socjalistycznej) oraz uniknąć konieczności dowodzenia winy i innych czynników subiektywnych niezbędnych w procesie karnym. Potrafią przy tym być nie mniej dolegliwe niż kara kryminalna.

⁴⁵ A. Bieniek-Kosikowska, C. Kosikowski, *Prawo karne skarbowe czy prawo karne finansowe*, „Nowe Prawo” 1967, nr 12, s. 1593 i nast.; podobnie: K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 21.

⁴⁶ L. Wilk w: *Prawo...*, red. O. Górniok, s. 526–529; L. Wilk, *W sprawie...*, s. 34–36.

⁴⁷ J. Makarewicz, *Powrotna...*, s. 475 i nast.; *idem*, *Granice...*, s. 97 i nast.

Powyższe powoduje, że sankcje administracyjne wypierają (zastępują) albo wzmacniają sankcję karną i podają w wątpliwość fundamentalną regułę *ultima ratio* prawa karnego, a wielu nimi ukaranych wolałoby zostać pociągniętych do odpowiedzialności karnej, zwłaszcza gdyby w toku procesu mogli powołać się na okoliczności wyłączające winę (tradycyjnie okoliczności te nie wpływały na wymiar sankcji administracyjnej).

Sankcje administracyjne długo stanowiły „ziemię niczyją” z punktu widzenia podziałów systemu prawa: tradycyjny nurt karnistyki odmawia im związku z prawem karnym⁴⁸, nie interesowali się nimi także administratywiści⁴⁹, eksplorowali ją zaś jedynie finansiści, traktując jako autonomiczną instytucję prawa finansowego⁵⁰. Współcześnie nie budzi wątpliwości, że sankcje te przynależą do systemu prawa administracyjnego, jednak coraz częściej dostrzega się potrzebę oparcia tych sankcji na filarach prawa karnego (ustawowa określoność, subiektywizacja, kontratypy, miarkowanie kary, gwarancje procesowe itd.) i traktowania jako odpowiedzialności karnej *sensu largissimo* – odpowiedzialności represyjnej (dla odróżnienia od tradycyjnej siatki pojęciowej mówi się o prawie administracyjno-karnym i o deliktach administracyjnych)⁵¹. Orzecznictwo konstytucyjne zbudowało

⁴⁸ W. Wolter, *Nauka o przestępstwie*, Warszawa 1973, s. 50; M. Cieślak, *Polskie...*, s. 146–147; A. Marek w: *System...*, t. I, red. A. Marek, s. 46–47.

⁴⁹ F. Longchamps, *Problemy pogranicza prawa administracyjnego*, „Studia Prawnicze” 1967, nr 16, s. 11–14.

⁵⁰ M. Mazurkiewicz w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. I, red. M. Weralski, Wrocław 1982, s. 349 i nast.

⁵¹ W. Radecki, *Kilka uwag o zastępowaniu odpowiedzialności karnej odpowiedzialnością administracyjną*, [w:] *Współczesne problemy nauk penalnych*, red. T. Bojarski, Wrocław 1994 s. 13–22; *idem*, *Kary pieniężne w ochronie środowiska*, Bydgoszcz 1996, s. 38–49; *idem*, *Kary pieniężne w polskim systemie prawnym czy nowy rodzaj odpowiedzialności karnej?*, „Przegląd Prawa Karnego” 1996, nr 14–15, s. 5 i nast.; *idem*, *Zastępowanie odpowiedzialności karnej odpowiedzialnością administracyjną na przykładzie prawnej ochrony środowiska*, [w:] *Teoretyczne i praktyczne problemy współczesnego prawa karnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Tadeuszowi Bojarskiemu*, red. A. Michalska-Warias, I. Nowikowski, J. Piórkowska-Flieger, Lublin 2011, s. 531–547; *idem*, *Materiałna treść czynów zabronionych pod groźbą kary pieniężnej (na przykładach z dziedziny ochrony środowiska)*, [w:] *Państwo prawa i prawo karne. Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, red. P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel, t. II, Warszawa 2012, s. 463 i nast.; *idem*, *Dezintegracja polskiego prawa penalnego*, „Prokuratura i Prawo” 2014, nr 9, s. 15 i nast.; *idem*, *Odpowiedzialność za przestępstwa, wykroczenia i delikty administracyjne w prawie polskim, czeskim i słowackim*, „Prokuratura i Prawo” 2017, nr 10, s. 31 i nast.; M. Szydło, *Charakter i struktura prawna administracyjnych kar pieniężnych*, „Studia Prawnicze” 2003, nr 4, s. 125 i nast.; D. Szumiło-Kulczycka, *Prawo administracyjno-karne, czy nowa dziedzina prawa*, „Państwo

– pod dużym wpływem orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka – szerokie rozumienie prawa represyjnego na bazie quasi-karnej funkcji tych sankcji i stara się wyznaczyć minimalny standard regulacji, który powinien dawać możliwość uwolnienia się od odpowiedzialności w przypadku, gdy sprawca nie mógł zachować się w sposób zgodny z prawem ze względu na siłę wyższą, stan wyższej konieczności, działanie osób trzecich itd. oraz miarkować wymiar kary w zależności od społecznej szkodliwości⁵². Niemniej jednak pozostaje ono niespójne, gdyż wielokrotnie odmawia

i Prawo” 2004, nr 9, s. 3 i nast.; *eadem*, *Prawo administracyjno-karne*, Kraków 2004, *passim*; A. Błachnio-Parzych, *Sankcja administracyjna a sankcja karna w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego oraz Europejskiego Trybunału praw człowieka*, [w:] *Sankcje administracyjne. Blaski i cienie*, red. M. Stahl, R. Lewicka, M. Lewicki, Warszawa 2011, s. 657 i nast.; *eadem*, *Zbieg odpowiedzialności karnej i administracyjno-karnej jako zbieg reżimów odpowiedzialności represyjnej*, Warszawa 2016, s. 35–98; E. Kruk, *Sankcja administracyjna*, Lublin 2013, s. 128–142; M. Sławiński, *Pojęcie tzw. przepisów o charakterze represyjnym – uwagi na tle dotychczasowego orzecznictwa trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Sejmowy” 2013, nr 5, s. 75 i nast.; M. Rogalski, *Odpowiedzialność karna a odpowiedzialność administracyjna*, „Ius Novum” 2014, nr specjalny, s. 66 i nast.; A. Wróbel, *Odpowiedzialność administracyjna w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (na przykładzie administracyjnych kar pieniężnych)*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2014, nr 9, s. 33 i nast.; A. Michór, *Odpowiedzialność administracyjna – odrębny rodzaj odpowiedzialności prawnej, czy sankcja karna w prawie administracyjnym*, „Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego” 2005, nr 18, s. 341 i nast.; D. Nowicki, S. Peszkowski, *Kilka uwag o szczególnym charakterze administracyjnych kar pieniężnych*, [w:] *Administracyjne kary pieniężne w demokratycznym państwie prawa*, red. M. Błachucki, Warszawa 2015, s. 11–27; M. Mozgawa, M. Kulik, *Wybrane zagadnienia z zakresu wzajemnego stosunku odpowiedzialności karnej i administracyjnej*, „Ius Novum” 2016, nr 3, s. 38 i nast.; M. Staniszevska, *Administracyjne kary pieniężne*, Poznań 2017, s. 161 i nast.; D. Danecka, *Konwersja odpowiedzialności karnej w administracyjną w prawie polskim*, Warszawa 2018, s. 112 i nast.; R. Zawłocki, *Pojęcie i istota deliktu administracyjnego*, „Monitor Prawniczy” 2018, nr 1, s. 13 i nast.; M. Bogusz, *Delikt administracyjny i kara administracyjna z perspektywy konstytucyjnej*, [w:] „Administratywizacja” prawa karnego czy „kryminalizacja” prawa administracyjnego?, red. M. Bogusz, W. Zalewski, Gdańsk 2021, s. 19 i nast.; E. Śliwiński, *Administratywizacja karania*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Iuridica” 2021, nr 97, s. 199 i nast., <https://doi.org/10.18778/0208-6069.97.12>; W. Zalewski, *Administratywizacja prawa karnego*, [w:] „Administratywizacja” prawa karnego czy „kryminalizacja” prawa administracyjnego?, red. M. Bogusz, W. Zalewski, Gdańsk 2021, s. 75 i nast.; A. Sakowicz, *Zbieg odpowiedzialności wykroczeniowej i administracyjnej w Prawie budowlanym*, „Samorząd Terytorialny” 2022, nr 3, s. 43 i nast.

⁵² Przykładowo orzeczenia TK: z dnia 1 marca 1994 r., U 7/93, OTK 1994, nr 1, poz. 5 i z dnia 26 września 1995 r., U 4/95, OTK 1995, nr 1, poz. 4; wyroki TK: z dnia 27 kwietnia 1999 r., P 7/98, OTK-A 1999, nr 4, poz. 72; z dnia 12 maja 2009 r., P 66/07, OTK-A 2009, nr 5, poz. 65; z dnia 14 października 2009 r., Kp 4/09, OTK-A 2009, nr 9, poz. 134;

rozpatrywanym sankcjom funkcji represyjnej i nie wymaga standardu właściwego dla ustawodawstwa karnego⁵³. Z dniem 1 czerwca 2017 r. wprowadzono przepisy działu IVa ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego⁵⁴ pt. *Administracyjne kary pieniężne*, który częściowo realizuje powyższe postulaty, lecz nie odgrywa typowej roli części ogólnej kodyfikacji, gdyż wypierają go regulacje odrębne w myśl reguły *lex specialis* (art. 189a § 2 k.p.a.).

Powyższe rodzi problem rozgraniczenia sankcji administracyjnej i kary kryminalnej, gdyż przy braku przepisu szczególnego sankcja administracyjna nie stanowi negatywnej przesłanki kary kryminalnej, a kara kryminalna negatywnej przesłanki sankcji administracyjnej. Rozstrzygnięcie to następuje zgodnie z zasadą proporcjonalności, wyrażającą zakaz nadmiernej kumulacji różnych reżimów odpowiedzialności (gdy uznamy, że sankcje administracyjne nie przynależą do prawa represyjnego), ale także na podstawie prawnokarnej zasady *ne bis in idem* (gdy uznamy, że sankcje administracyjne przynależą do prawa represyjnego). Jak wynika z powołanego orzecznictwa konstytucyjnego, zbieg z karą kryminalną należy rozstrzygnąć na podstawie kryterium funkcji represyjnej albo nierepresyjnej sankcji administracyjnej. Kryterium to pozostaje jednak mgliste i niejednoznaczne, prowadząc TK do rozbieżnych konkluzji w dość podobnych sprawach. Opiera się na rozważaniach filozoficznych, które stanowią zbyt wątplą podstawę do wyciągania zasadniczych konsekwencji w ingerencyjnych gałęziach prawa, ignoruje zaś ludzką intuicję i społeczne poczucie sprawiedliwości: z punktu

z dnia 18 listopada 2010 r., P 29/09, OTK-A 2010, nr 9, poz. 104; z dnia 15 października 2013 r., P 26/11, OTK-A 2013, nr 7, poz. 99; z dnia 1 lipca 2014 r., SK 6/12, OTK-A 2014, nr 7, poz. 68; z dnia 20 czerwca 2017 r., P 124/15, OTK-A 2017, poz. 50; zdanie odrębne sędziego A. Hermelińskiego do wyroku TK z dnia 7 lipca 2009 r., K 13/08, OTK-A 2009, nr 7, poz. 105.

⁵³ Przykładowo wyroki TK: z dnia 4 lipca 2002 r., P 12/01, OTK-A 2002, nr 4, poz. 50; z dnia 14 czerwca 2004 r., SK 21/03, OTK-A 2004, nr 6, poz. 56; z dnia 24 stycznia 2006 r., SK 52/04, OTK-A 2006, nr 1, poz. 6; z dnia 15 stycznia 2007 r., P 19/06, OTK-A 2007, nr 1, poz. 2; z dnia 31 marca 2008 r., SK 75/06, OTK-A 2008, nr 2, poz. 30; z dnia 7 lipca 2009 r., K 13/08, OTK-A 2009, nr 7, poz. 105; z dnia 5 września 2009 r., P 64/07, OTK-A 2009, nr 5, poz. 64; z dnia 22 września 2009 r., SK 3/08, OTK-A 2009, nr 8, poz. 125; z dnia 25 marca 2010 r., P 9/08, OTK-A 2010, nr 3, poz. 26; z dnia 12 kwietnia 2011 r., P 90/08, OTK-A 2011, nr 3, poz. 21; z dnia 21 października 2014 r., P 50/13, OTK-A 2014, nr 9, poz. 103; z dnia 17 marca 2015 r., K 31/13, OTK-A 2015, nr 3, poz. 31; z dnia 21 października 2015 r., P 32/12, OTK-A 2015, nr 9, poz. 148.

⁵⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 735 ze zm. – dalej: k.p.a.

widzenia obywatela (podatnika) ważny jest ostateczny ciężar finansowy, mniejsze zaś znaczenie mają podstawy aksjologiczne, które przyjął ustawodawca, a tym bardziej te, które usiłowały odczytać doktryna i judykatura.

Zarysowany problem nabiera szczególnego znaczenia w przypadku prawa karnego skarbowego, którego związki z sankcją administracyjną wydają się silniejsze niż w przypadku powszechnego prawa karnego. Wskazuje się bowiem na cechy prawa karnego skarbowego, które odróżniają je od powszechnego prawa karnego, a zbliżają do sankcji administracyjnych (kar pieniężnych):

- 1) funkcje egzekucyjna i kompensacyjna jako dopełnienie szeroko pojętej funkcji fiskalnej (przy zachowaniu zdolności płatniczej sprawcy do obsługi przyszłych zobowiązań podatkowych),
- 2) dominację kar majątkowych nad karami wolnościowymi oraz
- 3) ścisłe związki z procedurą administracyjną z licznymi odmiennościami względem procesu karnego⁵⁵.

Nawet pod rządami obecnej kodyfikacji, która zerwała z tradycją orzecniczą organów administracyjnych, zaznaczają się strukturalne i funkcjonalne odrębności procesu karnego skarbowego: rola sądu jest ograniczona, gdyż organy podatkowe prowadzą karne skarbowe postępowanie przygotowawcze i w praktyce na nich spoczywa ciężar ustaleń dowodowych oraz wypracowania rozstrzygnięcia na podstawie uprzedniego postępowania podatkowego.

Najlepszym dowodem kontrowersji jest różne podejście do sankcji wymierzanych w ramach systemu VAT. Linię orzecniczą podważającą zbieg sankcji administracyjnej o funkcji represyjnej z czynem zabronionym zapoczątkował wyrok TK z dnia 28 kwietnia 1998 r. dotyczący relacji dodatkowego zobowiązania podatkowego na mocy art. 27 ust. 5 i 6 u.p.t.u.a. (tzw. sankcja VAT) do wykroczenia skarbowego⁵⁶. Podejście to potwierdził wyrok TK z dnia 4 września 2007 r. na gruncie art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca

⁵⁵ I. Sepiolo-Jankowska, *Optymalny...*, s. 149 i nast.; Z. Radzikowska, *Założenia systemu wymiaru kary w polskim prawie karno-skarbowym*, Kraków 1986, s. 37 i nast., 61 i nast., 105 i nast.; L. Wilk, *Zasada priorytetu egzekucji nad represją w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 7–8, s. 7 i nast.; L. Wilk, K. Czichy, *Egzekucyjna funkcja prawa karnego skarbowego*, „Prokuratura i Prawo” 2016, nr 7–8, s. 7 i nast.; L. Wilk w: *Prawo...*, red. O. Górniok, s. 532–535; M. Szwarczyk, *Prawo karne skarbowe i jego pozycja w systemie prawa*, „Studia Iuridica Lubliniensia” 2003, nr 1, s. 174–175; D. Korczyński, *Funkcja fiskalna prawa karnego skarbowego*, [w:] *Węzłowe zagadnienia prawa karnego skarbowego*, red. D. Korczyński, P. Józwiak, P. Herbowski, Warszawa 2017, s. 108 i nast.

⁵⁶ K 17/97, OTK 1998, nr 3, poz. 30.

2004 r. o podatku od towarów i usług⁵⁷ w relacji do przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego⁵⁸. W konsekwencji powołanych wyroków ustawodawca *expressis verbis* wyłączył stosowanie w zbiegu z sankcją karną skarbową (wobec osób fizycznych) przywróconej z dniem 1 stycznia 2017 r. sankcji VAT (art. 112b u.p.t.u.) oraz wprowadzanych kolejno podobnych sankcji za naruszenie szczegółowych wymogów konstrukcji i dokumentacji tego podatku:

- 1) art. 111 ust. 2 u.p.t.u. (od 1 grudnia 2008 r.),
- 2) art. 106e ust. 12 u.p.t.u. i art. 108a ust. 7 u.p.t.u. (od 1 listopada 2019 r.) oraz
- 3) art. 106b ust. 6 i art. 109a u.p.t.u. (od 1 stycznia 2020 r.).

Niemniej wyrok TK z 21 maja 2015 r. odmawia funkcji represyjnej obowiązku odprowadzenia podatku wykazanego na „pustej” fakturze, przez co odpada problem zbiegu z karą kryminalną⁵⁹.

Zarysowane powyżej podejście można jednak podważyć, zarówno odnośnie do różnicowania sankcji VAT i obowiązku odprowadzenia podatku wykazanego na „pustej” fakturze, jak i do nadania priorytetu karze kryminalnej wymierzonej osobom fizycznym na podstawie przepisów prawa karnego skarbowego przed sankcją VAT.

Po pierwsze, ani sankcja VAT, ani obowiązek odprowadzenia podatku z „pustej” faktury nie należą do istoty konstrukcji VAT, lecz pozostają poza zasadniczym nurtem regulacji dotyczących tego podatku i służą zabezpieczeniu jego poboru. Obu daninom można przypisać podobny charakter prewencyjno-represyjny: mają zapobiegać naruszaniu regulacji dotyczących konstrukcji i dokumentacji VAT (zniechęcać do unikania opodatkowania i wystawiania „pustych” faktur), a w razie takiego naruszenia tak samo prowadzą do obciążenia finansowego.

Po drugie, nadanie priorytetu sankcji karnej skarbowej przed sankcją administracyjną podważa fundamentalną zasadę *ultima ratio* prawa karnego. Nie ulega wątpliwości, że prawo karne odgrywa w systemie prawnym rolę subsydiarną: wkracza w obszar innych gałęzi prawa, gdy nie są w stanie zapewnić prawnej ochrony regulowanym przez siebie stosunkom społecznym i trzeba sięgnąć po ostrzejsze środki, jakimi dysponuje prawo karne.

⁵⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 361 ze zm. – dalej: u.p.t.u.

⁵⁸ P 43/06, OTK-A 2007, nr 8, poz. 195.

⁵⁹ P 40/13, OTK-A 2015, nr 4, poz. 48; podobnie na temat opodatkowania dochodów nieujawnionych stawką 75%: wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., P 90/08, OTK-A 2011, nr 3, poz. 21.

Obrazowo mówiąc, prawo karne nie tyle buduje porządek prawny, ile zabezpiecza go przed zamachami, wzmacniając ochronę wynikającą z innych gałęzi prawa, samoistnie nie pełni zaś funkcji regulacyjnej, nie organizuje życia społecznego ani nie rozwiązuje jego problemów⁶⁰. Jednak trafnie wskazuje się, że pogląd ten nie budzi wątpliwości, jedynie gdy formułuje się go ogólnie, gdyż w konkretnych przypadkach trudno ocenić, czy inne środki okazałyby się wystarczające, zwłaszcza że nie zawsze będą mniej uciążliwe, a przeważnie zachowują niższy standard gwarancji procesowych, natomiast w praktyce ustawodawczej rysuje się stała tendencja do poszerzania kryminalizacji życia społecznego⁶¹. Omawiany przypadek stanowi modelowy przykład tego typu kontrowersji, gdy prawo administracyjne (prawo podatkowe) nakłada dotkliwe sankcje, a co do zasady nie pozwala uwolnić się od odpowiedzialności, gdy sprawca nie miał możliwości zachować się zgodnie z prawem (brak winy)⁶². Trybunał Konstytucyjny i ustawodawca przyjęli tu paradoksalną regułę *prima ratio* prawa karnego skarbowego, podczas gdy powinno ono ustąpić jako *ultima ratio* (trudno także sprecyzować przesłankę wyłączenia sankcji VAT, gdyż odpowiedzialność karna ma charakter zindywidualizowany, a nie wystarcza typizacja w przepisie prawa karnego skarbowego)⁶³. Nie sposób przesądzić, która sankcja jest bardziej dolegliwa dla obywatela (podatnika) – zależy to od indywidualnych uwarunkowań. Wiele osób wołałoby uwolnić się od odpowiedzialności karnej za cenę ciężaru finansowego, lecz jest zmuszonych mierzyć się z odium oskarżenia i kary kryminalnej, aczkolwiek z pewnością będą tacy, którzy wolą w toku procesu karnego dowodzić okoliczności wyłączających winę niż ponieść

⁶⁰ Najdobitniej tzw. krakowska szkoła prawa karnego: A. Zoll, *O normie prawnej z punktu widzenia prawa karnego*, „Krakowskie Studia Prawnicze” 1990, t. XXIII, s. 69–70; K. Buchała, A. Zoll, *Polskie...*, s. 16–17; W. Wróbel, A. Zoll, *Polskie...*, s. 23–24.

⁶¹ L. Gardocki, *Prawo...*, s. 27–29; *idem*, *Subsydiarność prawa karnego oraz in dubio pro libertate – jako zasady kryminalizacji*, „Państwo i Prawo” 1989, nr 12, s. 63–64.

⁶² W związku z wyrokiem TS w sprawie C-913/19 Grupa Warzywna od 6 czerwca 2023 r. wysokość sankcji VAT uzależniono od czynników subiektywnych: oszustwo albo błąd są sankcjonowane najsilniej (100%), a inne przyczyny odpowiednio do 20% albo do 30% – ustawa precyzuje jedynie górną granicę (przepisy te wydają się spójne z regulacjami działu IVa k.p.a., których tutaj się nie stosuje).

⁶³ P. Ogiński, *Niekonstytucyjność sankcji z art. 27 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym a odpowiedzialność karna skarbową*, „Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego” 2004, t. XV, s. 106 i nast. Na temat priorytetu sankcji podatkowej przed sankcją karną także: I. Sepioło-Jankowska, *Podobieństwo sankcji karnych i sankcji podatkowych*, „Prokuratura i Prawo” 2020, nr 2, s. 84 i nast.

ciężar finansowy nieuwzględniający czynników subiektywnych (*de lege lata* uwzględniający je w mniejszym stopniu niż kara kryminalna).

W zarysowanym kontekście wyłączeniu sankcji VAT w zbiegu z karą kryminalną na podstawie przepisów prawa karnego skarbowego można także postawić zarzut nierównego traktowania podatników, w zależności od tego, czy są osobami fizycznymi, czy podmiotami zbiorowymi. Mimo że sankcje te dotyczą różnych podmiotów (np. spółki i członków jej zarządu), to bardzo często uderzają w te same interesy majątkowe (np. wspólników spółki będących jednocześnie członkami zarządu), więc różnicowanie zasad odpowiedzialności w tych przypadkach traci swoje uzasadnienie aksjologiczne⁶⁴.

Po trzecie, zarówno TK, jak i ustawodawca pomijają problem zbiegu sankcji systemu VAT z karą kryminalną wymierzaną na podstawie przepisów powszechnego prawa karnego (szerzej na ten temat w punkcie czwartym): rozstrzygają jedynie o sankcji karnej skarbowej, stawiając oczywiste pytanie, czy wyłączenie dotyczy także sankcji na podstawie Kodeksu karnego. O ile pierwszy z powołanych wyroków TK został wydany w okresie, gdy nie stosowano jeszcze przepisów powszechnego prawa karnego wobec naruszeń prawa podatkowego, o tyle drugi z wyroków oraz seria następujących po nim zmian legislacyjnych powinny już tę tendencję dostrzec i rozstrzygnąć o zbiegu sankcji VAT z przepisami Kodeksu karnego. Jeżeli w ślad za TK i ustawodawcą przyjąć nadmierną represyjność kumulacji sankcji administracyjnej z sankcją karną skarbową, to tym bardziej wnioszek ten dotyczy surowszych sankcji wymierzanych na podstawie Kodeksu karnego (wnioskowanie *a minori ad maius*). Obowiązujące przepisy nie dają jednak w takim przypadku podstaw do wyłączenia sankcji VAT, a literatura i orzecznictwo nawet nie rozważają takiej ewentualności (rysuje się tu wyraźna luka aksjologiczna)⁶⁵.

⁶⁴ Wyrok TK z dnia 30 listopada 2004 r., SK 31/04, OTK-A 20, nr 10, poz. 110 potwierdził jednak zgodność z Konstytucją sankcji VAT w przypadku podmiotu zbiorowego.

⁶⁵ W okresie między powołanymi wyrokami TK z dnia 28 kwietnia 1998 r. i z dnia 4 września 2007 r. na podstawie wnioskowania *a minori ad maius* literatura i orzecznictwo sądów administracyjnych rozciągały zakaz kumulacji sankcji VAT z karą za przestępstwo skarbowe: skoro niekonstytucyjny jest zbieg z łagodniejszą odpowiedzialnością za wykroczenie skarbowe, to tym bardziej sprzeczność taka wystąpi w przypadku zbiegu z surowszą odpowiedzialnością za przestępstwo skarbowe (uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 października 2006 r., I FSP 2/06, ONSAiWSA 2007, nr 1, poz. 3; P. Karwat, *Zgodność z Konstytucją sankcji VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 11, s. 17; L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*,

4. STOSOWANIE KODEKSU KARNEGO W SPRAWACH PODATKOWYCH

Zgodnie z powszechnym odczuciem, wspieranym przez tradycyjne nurty literatury i orzecznictwa, kryminalizacja naruszeń prawa podatkowego (prawa finansowego) stanowi wyłączną domenę prawa karnego skarbowego. Podejście to ewoluowało jednak wraz z wprowadzeniem do polskiego systemu podatkowego VAT, operującego nieznaną wcześniej możliwością odliczenia i zwrotu podatku odprowadzonego, czy też rzekomo odprowadzonego, przez kogoś innego.

Praktyka orzecznicza stopniowo dopuściła stosowanie wobec wyłudzenia VAT i fałszerstwa faktury przepisów powszechnego prawa karnego, nie porzucając jednak definitywnie tradycyjnej kwalifikacji na podstawie przepisów prawa karnego skarbowego⁶⁶, natomiast kontrowersje, jakie wywołały kolejne judykaty, obszernie omawiano w literaturze⁶⁷. Z dniem

Katowice 2006, s. 536 i nast.). Podobne wnioskowanie zastosował Sąd Najwyższy (SN) w wyroku z dnia 6 stycznia 1999 r., III RN 99/98, OSNP 1999/20/635 na temat zbiegu odpowiedzialności karnej skarbowej z obowiązującą do końca 1996 r. stuprocentową sankcją VAT (powołany wyrok TK z dnia 28 kwietnia 1998 r. dotyczył stanu prawnego obowiązującego od 1 stycznia 1997 r., tj. niższej, trzydziestoprocentowej sankcji VAT).

⁶⁶ Odnośnie do fałszerstwa faktury przykładowo: uchwały SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75 i I KZP 16/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 77; wyroki SN: z dnia 1 grudnia 2003 r., III KKN 184/01, LEX nr 83783; z dnia 20 stycznia 2004 r., IV KK 183/03, LEX nr 83757 i z dnia 6 sierpnia 2014 r., V KK 124/14, LEX nr 1511211; postanowienia SN: z dnia 3 października 2001 r., V KKN 249/01, OSNKW 2002, nr 1–2, poz. 7; z dnia 23 listopada 2006 r., IV KK 321/06, LEX nr 295473 i z dnia 25 lutego 2014 r., IV KK 426/13, LEX nr 1441283. Odnośnie do wyłudzenia VAT przykładowo: postanowienia SN z dnia 10 sierpnia 2011 r., III KK 45/11, LEX nr 1044033 i z dnia 10 lipca 2013 r., II KK 20/13, OSNKW 2013, nr 10, poz. 91.

⁶⁷ Przykładowo: O. Górniok, *Uszczuplenie podatku VAT a zagarnięcie mienia społecznego*, „Prokuratura i Prawo” 1997, nr 2; *eadem*, *Jeszcze o nadużyciach procedury podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 2000, nr 6; *eadem*, *Glosa do uchwały SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03*, OSP 2004, nr 5, poz. 63; *eadem*, *Glosa do postanowienia SN z dnia 1 marca 2004 r., V KK 248/03*, OSP 2004, nr 12, poz. 161; Z. Kozłowski, *Zagarnięcie mienia społecznego a uszczuplenie podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 1998, nr 3; M. Mozgawa, *Prawnkarne aspekty naruszenia podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 1999, nr 6; P. Kardas, *Prawnkarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku VAT – oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne?*, „Prokuratura i Prawo” 2006, nr 5; *idem*, *Karnoprawne aspekty posłużenia się fakturą nierzetelną*, „Prokuratura i Prawo” 2007, nr 2; *idem*, *O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k.*, „Prokuratura i Prawo” 2008, nr 12; K. Eichstaed, *Idealny zbieg przestępstw z art. 286 § 1 k.k. i z art. 76 § 1 k.k.*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 7–8; J. Kanarek, *Glosa do postanowienia SN z dnia 25 lutego 2014 r., IV KK 426/13*, „Przegląd Sądowy” 2015,

1 marca 2017 r. przestępstwa fakturowe *expressis verbis* typizuje Kodeks karny (ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw⁶⁸).

Trafnie argumentowano, że wyłudzenie VAT nie polega na minimalizowaniu obciążenia podatkowego, ale jest zamachem na mienie państwowe przy wykorzystaniu instrumentów podatkowych, sprawcy omawianych przestępstw „przechwytyją” zaś środki płacone im przez nabywców (konsumentów), wykazane na fakturze jako podatek i należne państwu (stają się one mieniem państwowym w momencie uregulowania należności przez nabywcę)⁶⁹. W konsekwencji proponuje się podział przestępstw podatkowych na właściwe (odpowiadające tradycyjnemu unikaniu opodatkowania) i niewłaściwe (mające charakter zorganizowany, a powinności podatnika są drugorzędne): prawo karne skarbowe kryminalizuje i penalizuje jedynie pierwszą grupę, druga grupa to zaś domena powszechnego prawa karnego⁷⁰. W dużej mierze wyłudzeń VAT dokonuje zorganizowana przestępczość gospodarcza o charakterze kryminalnym – odpadają więc intuicyjne konotacje przestępstw skarbowych jako zjawisk drobnych i mało szkodliwych społecznie⁷¹.

Rozgraniczenie regulacji obu kodeksów w omawianym zakresie rodzi wiele trudności. W powołanych wyżej literaturze i orzecznictwie spotykamy kwalifikację na podstawie następujących przepisów:

nr 4; I. Zgoliński, *Wystawienie lub posługiwanie się nierzetelnym dokumentem podatkowym*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 3; T. Oczkowski, *Problematyka karnoprawnej oceny wyłudzenia podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 2009, nr 7–8; A. Bartosiewicz, *Wyłudzenie zwrotu VAT. Glosa do postanowienia SN z 1.03.2004 r. (V KK 248/03)*, „Glosa” 2005, nr 5.

⁶⁸ Dz.U. poz. 244.

⁶⁹ Przede wszystkim: J. Duży, *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępnego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, Warszawa 2013, s. 28–30 i 36–37; *idem*, *Przedmiot ochrony oszukańczych uszczupień podatkowych*, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 12, s. 134 i nast.; I. Stolarczyk, *Odpowiedzialność za nierzetelne wystawienie faktury VAT*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 9, s. 107.

⁷⁰ D. Korczyński, *Funkcja...*, s. 100 i nast.; aprobowo: T. Oczkowski, I. Zgoliński, *Kluczowe aspekty ścigania sprawców oszustw podatkowych*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2020, nr 2, s. 78 i nast., <https://doi.org/10.18290/rnp20302-6>

⁷¹ L. Wilk, *Glosa do postanowienia SN z dnia 10 lipca 2013 r., II KK 20/13*, OSP 2014, nr 4, poz. 36, s. 469–475; *idem*, „Kryminalne” aspekty przestępczości podatkowej, „Archiwum Kryminologii” 2009, t. XXXI, s. 209 i nast.; *idem*, *O naturze...*, s. 630–631.

- 1) w zakresie wyłudzenia VAT – art. 56 lub art. 76 k.k.s., art. 286 k.k. albo zbieg idealny powołanych przepisów Kodeksu karnego i Kodeksu karnego skarbowego zgodnie z art. 8 § 1 k.k.s.;
- 2) w zakresie fałszerstwa faktury w stanie prawnym obowiązującym do 1 marca 2017 r. – art. 62 k.k.s., art. 271 k.k. (ewentualnie art. 270 k.k. lub art. 273 k.k.) albo zbieg idealny powołanych przepisów Kodeksu karnego i Kodeksu karnego skarbowego zgodnie z art. 8 § 1 k.k.s.;
- 3) natomiast w stanie prawnym obowiązującym od 1 marca 2017 r. dominują art. 270a k.k., art. 271a k.k. i art. 277a k.k.

Nowelizacja potwierdza stosowanie przepisów Kodeksu karnego jedynie fragmentarycznie: nie dotyczy wyłudzenia VAT, a tylko fałszerstwa faktury; co więcej – nawet tutaj nie wyklucza stosowania zaostrzonych od 1 stycznia 2017 r. przepisów Kodeksu karnego skarbowego (ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2024)⁷².

Stosowanie przepisów powszechnego prawa karnego w zakresie przestępczości podatkowej opiera się na wielu podstawach teoretycznych i funkcjonalnych.

W pierwszej grupie argumentów wskażę z jednej strony na podobieństwo instytucji prawa karnego skarbowego i powszechnego prawa karnego, z drugiej zaś na różnice wyłudzenia VAT od typowego oszustwa podatkowego i bliski związek z przestępczością gospodarczą (kryminalną). Wyłudzenie VAT stanowi nowe rodzajowo zjawisko, które wymyka się dotychczasowym typologiom i podaje w wątpliwość tradycyjnie rozumianą dwutorowość represji karnej, lecz wymaga swoistej kwalifikacji prawnej. Ma ono dwoistą naturę: w sensie konstrukcyjnym jest oparte na naruszeniu regulacji prawa podatkowego (cecha typowa przestępczości podatkowej typizowanej przez prawo karne skarbowe), natomiast w sensie przedmiotu

⁷² Swoje poglądy w tym zakresie przedstawiam i uzasadniam w: K. Radzikowski, *Nowelizacja kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego w zakresie tzw. przestępstw fakturowych*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3; *idem*, *Prawo karne w służbie uszczelnieniu systemu podatkowego: czy zaostrzone sankcje za tzw. przestępstwa fakturowe uderzają w wyłudzenia VAT?*, [w:] *Uszczelnianie systemu podatkowego w Polsce*, red. D. Gajewski, Warszawa 2020; *idem*, *Oszustwa i nadużycia wykorzystujące konstrukcję podatku od towarów i usług z perspektywy prawa karnego i prawa karnego skarbowego w świetle aktualnej linii orzeczniczej sądów karnych – dylemat stosowania art. 56 i 76 k.k.s. albo art. 271 i 286 k.k.*, „Doradztwo Podatkowe” 2016, nr 1; *idem*, *Czy zaostrzone sankcje karne za wystawianie lub posługiwanie się fałszywymi fakturami uderzają w oszustów wyłudzających VAT?*, „Doradztwo Podatkowe” 2019, nr 7.

ochrony i metody zamachu wykazuje ścisły związek z patologiami obrotu gospodarczego (cecha typowa przestępczości gospodarczej typizowanej przez powszechne prawo karne). Dwoista natura wyłudzenia VAT każe odrzucić paradygmat dwutorowości represji karnej. Różnice wobec tradycyjnego oszustwa podatkowego zauważyć można nie tylko w sensie funkcjonalnym, ale także w sensie konstrukcyjnym. W sensie funkcjonalnym wyłudzenia VAT stanowią domenę zorganizowanej przestępczości gospodarczej, a w sensie konstrukcyjnym opierają się na przepływie korzyści z reżimu publicznoprawnego do reżimu prywatnoprawnego (z możliwością swobodnej dyspozycji). Korzyść ta wynika zaś z niespotykanej wcześniej w systemie podatkowym możliwości odliczenia i zwrotu cudzego podatku (obciążającego innego podatnika), a bez związku z obowiązkiem podatkowym czy ze zobowiązaniem podatkowym dokonującego odliczenia (beneficjenta zwrotu). Takie oszustwo łączy naruszenie regulacji prawa podatkowego z zamachem na szeroko pojęte interesy majątkowe państwa, nie ogranicza się natomiast do zamachu na interes fiskalny – jak typowe oszustwo podatkowe (pozbawione jest naturalnego ograniczenia do wysokości zaniżenia zobowiązania podatkowego). Zamach na mienie państwowe jest dokonywany pod pozorem rozliczenia podatku (inaczej byłoby to niemożliwe), lecz bezpośrednio ingeruje w obrót gospodarczy, często go pozoruje, a niekiedy także kreuje, oszukańczą korzyścią można zaś swobodnie dysponować, niezależnie od jakichkolwiek rozliczeń podatkowych (w tym sensie przestaje być podatkiem). W konsekwencji nie sposób uznać wyłudzenia VAT za tradycyjnie rozumiane unikanie opodatkowania (uchylanie się od opodatkowania) – bliżej mu do przywłaszczenia cudzego mienia lub doprowadzenia do niekorzystnego rozporządzenia cudzym mieniem.

Wyłudzenie VAT niesie znacznie większy ładunek społecznej szkodliwości niż tradycyjnie rozumiane unikanie opodatkowania (uchylanie się od opodatkowania) – zarówno w ujęciu fiskalnym, jak i pod względem skutków dla społeczeństwa i gospodarki. O ile unikanie opodatkowania jest uboczną cechą typowej działalności gospodarczej, o tyle wyłudzenie VAT otwiera pole dla działalności zorganizowanych grup przestępczych o charakterze kryminalnym. Co więcej, skutki ich działania przenoszą się na innych przedsiębiorców w znacznie większym stopniu niż skutki unikania opodatkowania i wywierają destrukcyjny wpływ na obrót gospodarczy. Unikanie opodatkowania ogranicza się do zaburzenia konkurencji między podmiotami obciążonymi podatkiem a podmiotami unikającymi podatku (z zastrzeżeniem wskazanych ustawowo przypadków inne osoby

nie ponoszą odpowiedzialności za podatek nieodprowadzony przez oszusta), natomiast mechanizm VAT pozwala obciążyć podatkiem wyłudzo-
nym przez oszusta innych podatników, nawet jeżeli sami pozostają uczci-
wi, a jedynie utrzymują stosunki handlowe z oszustami (quasi-solidarna
odpowiedzialność kolejnych uczestników obrotu gospodarczego). Kon-
sekwencje wyłudzenia VAT dla innych podatników ujawniają się z opóźnie-
niem dopiero w razie kontroli ze strony organu podatkowego, który kwe-
stionuje odliczenie lub zastosowanie stawki 0%, a w konsekwencji zwrot
VAT, nie tylko u tych, którzy świadomie próbują wyłudzić zwrot podatku
za pomocą fałszywych faktur, ale także u tych, którzy nierzetelnymi faktu-
rami posługują się nieświadomie, nabywając towary lub usługi od oszustów.
Co więcej, zakwestionowanie rozliczenia podatkowego otwiera drogę do
pociągnięcia takich osób do odpowiedzialności karnej (karnej skarbowej).
W zarysowanym kontekście wyłudzenie VAT jest zamachem nie tylko na
mienie państwowe, ale także na mienie prywatne zindywidualizowanych
uczestników obrotu gospodarczego.

W drugiej grupie argumentów wskażę na brak skuteczności Kodeksu
karnego skarbowego w zapobieganiu i zwalczaniu wyłudzeń VAT, których
skala wzrosła na tyle, że zagroziła bezpieczeństwu finansowemu państwa
(podobnie niebezpieczne tendencje zarysowały się w całej UE)⁷³. Tryb
postępowania karnego skarbowego, mający wiele wspólnego z postępo-
waniem podatkowym, jest przeznaczony dla „zwykłych” podatników
w związku z błędami w rozliczeniu podatku czy typowym unikaniem opo-
datkowania, ale pozostaje bezsilny wobec zorganizowanej przestępczości
na wielką skalę. Postępowania przygotowawcze wraz z systemem środków
zapobiegawczych, jakim dysponują organy podatkowe, to tzw. porywanie
się z motyką na słońce wobec zorganizowanej przestępczości gospodarczej,
wymierzone przez sądy niskie (niekiedy rażąco) kary nie odpowiadają zaś
społecznej szkodliwości oszustw, godzą w elementarne poczucie sprawied-
liwości i nie odstraszały od popełniania dalszych przestępstw (zarówno
w sensie prewencji ogólnej, jak i indywidualnej). Całkowitą iluzją okazała
się nadzieja na odzyskanie wyłudzonych kwot i wyrównanie uszczerbku

⁷³ W szczytowym okresie tzw. luka VAT wyniosła dla całej UE około 151 mld euro, czyli 12,77% potencjalnych dochodów budżetowych z tego podatku (tzw. VTTL), a w Polsce odpowiednio 9,765 mld euro i 14,51%, przy czym wzrosła ona z około 0,6% PKB w 2007 r. do około 3% PKB w 2015 r. – por. kolejne raporty Komisji Europejskiej: European Commission (2024), *VAT Gap*, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/fight-against-vat-fraud/vat-gap_en#reports-2009---2024 (dostęp: 11.02.2024).

finansowego po stronie państwa jako wierzyciela podatkowego. Szanse na walkę z wyłudzeniami VAT w aspekcie procesowym dają jedynie prokuratura i służby specjalne w reżimie postępowania karnego, przy zastosowaniu szerokiego systemu środków operacyjnych i zapobiegawczych, natomiast w aspekcie materialno-prawnym – jedynie stosowanie Kodeksu karnego.

5. PODSUMOWANIE

Zarysowane okoliczności dowodzą kryzysu prawa karnego skarbowego i podważają leżącą u podstaw jego systemowego wyodrębnienia dwutorowość represji karnej w zależności od tego, czy naruszone są interesy prywatne, czy interesy publiczne (fiskalne). Wymowne są podawane w powołanej wyżej literaturze przykłady ilustrujące taką dwutorowość: sprzedaży cukru bez akcyzy oraz fałszerstwa ksiąg handlowych. Pierwsze oszustwo uderza wyłącznie w interesy fiskalne państwa, gdyż – płacąc tyle samo – nabywcy nic nie tracą. W drugim przypadku represja karna zależy od tego, czy spowodowano krzywdę wierzycieli, czy uszczuplenie podatku. Oba przykłady straciły aktualność. W pierwszym przypadku nabywca wyrobu akcyzowego od nieuczciwego sprzedawcy może zostać obciążony nieodprowadzoną akcyzą (funkcję podatku akcyzowego pełni tu tzw. opłata cukrowa), więc kwalifikacja oszustwa akcyzowego może okazać się równie problematyczna jak kwalifikacja wyłudzenia VAT. W drugim przypadku fałszerstwo faktury *expressis verbis* przeniknęło do powszechnego prawa karnego. W moim przekonaniu traci uzasadnienie tradycyjne zróżnicowanie ochrony interesu fiskalnego i interesu majątkowego państwa lub samorządu terytorialnego, gdyż skutki społeczno-gospodarcze obu grup przestępstw są podobne: ubytek dochodów budżetowych z powodu oszustwa podatkowego efektywnie zmniejsza stan majątkowy państwa lub samorządu terytorialnego, a w przypadku wyłudzenia VAT granica między mieniem państwowym i dochodami budżetowymi się zaciera.

Przyczyny kryzysu prawa karnego skarbowego leżą w:

- 1) próbach pogodzenia dwóch sprzecznych tendencji – formalnej niezależności w ramach systemu prawa karnego i merytorycznej integracji z powszechnym prawem karnym;
- 2) braku rozgraniczenia systemu prawa karnego i systemu sankcji administracyjnych, zwłaszcza że prawo karne skarbowe lokuje się bliżej sankcji administracyjnych niż powszechne prawo karne;

- 3) bezsilności prawa karnego skarbowego wobec swoistych, tak pod względem rodzajowym, jak i szkodliwości społecznej, oszustw w zakresie VAT.

W świetle szerokiego traktowania prawa karnego przez literaturę i orzecznictwo konstytucyjne za każdym razem pojawiają się wątpliwości, czy w danym kontekście regulacyjnym przestępstwo skarbowe uważać za rodzaj przestępstwa, a w konsekwencji – czy stosować przepisy dotyczące przestępstwa także do przestępstwa skarbowego (podobnie do wykroczenia i wykroczenia skarbowego). Wątpliwości te potęguje sam ustawodawca, który – jak dowodzą podane wyżej przykłady – niekiedy nie wie, czy dany typ czynu zabronionego należy do powszechnego prawa karnego, czy do prawa karnego skarbowego. Podobnie za każdym razem trzeba rozstrzygać o zbiegu sankcji karnej skarbowej z sankcją administracyjną, a rozstrzygnięcia okazują się zróżnicowane w dość podobnych sytuacjach. W konsekwencji gubi się zasada *ultima ratio* prawa karnego, natomiast w sensie łatwości wymiaru i finansowego ciężaru kary paradoksalnie sankcje administracyjne wydają się bardziej dolegliwe. Prawo karne skarbowe nie wyczerpuje także swojego przedmiotu regulacji, gdyż nie radzi sobie z kryminalizacją i penalizacją najcięższych przestępstw podatkowych obarczonych największym ładunkiem społecznej szkodliwości, lecz musi tu wkroczyć powszechne prawo karne.

Zarysowane powyżej okoliczności podają w wątpliwość *ratio legis* prawa karnego skarbowego w dotychczasowym kształcie, każą je zaś postrzegać jako kurczący się obszar przejściowy między stale rozrastającymi się powszechnym prawem karnym i sankcją administracyjną. Zgadzam się ze stawianym w powołanej wyżej literaturze postulatem zastąpienia prawa karnego skarbowego sankcją administracyjną, lecz trzeba go uzupełnić o wyraźne włączenie najcięższych przypadków naruszenia publicznego porządku finansowego do regulacji powszechnego prawa karnego, gdyż nie można ich pozostawić poza granicami kryminalizacji i penalizacji (postulat ten harmonizuje z proponowanym w literaturze podziałem przestępstw podatkowych na właściwe i niewłaściwe w kontekście aktualnego podziału na prawo karne skarbowe i powszechne prawo karne). Dla typowych przypadków naruszenia publicznego porządku finansowego sankcja administracyjna jest wystarczająca. Po pierwsze, jej finansowy wymiar wcale nie musi być niższy niż kary kryminalnej. Po drugie, należy odrzucić argument o moralnym potępieniu sprawcy przestępstwa skarbowego. Z jednej strony wiąże się ono z naturalnym złem wyrządzonym społeczeństwu (tzw. *mala in se*

mala per se), jest natomiast znaczenie bardziej iluzoryczne w przypadku zła powodowanego jedynie naruszeniem zakazu normatywnego (tzw. *mala prohibita*). Z drugiej strony celowe jest uwolnienie od odium postępowania karnego i kary kryminalnej tych, którzy chcą i mogą ponieść ciężar finansowy sankcji administracyjnej, aby mogli kontynuować działalność i przynosić społeczeństwu korzyści w przyszłości (pod warunkiem pełnego wyrównania uszczerbku majątkowego po stronie władzy publicznej). Dla najcięższych przypadków naruszenia publicznego porządku finansowego sankcja administracyjna nie jest wystarczająca – należy poddać je kryminalizacji i penalizacji na mocy powszechnego prawa karnego. W porównaniu z prawem karnym skarbowym jest ono surowsze pod względem wymiaru sankcji i bardziej skuteczne pod względem środków zabezpieczających oraz wiąże się ze znacznie większym potępieniem moralnym, co odpowiada natężeniu społecznej szkodliwości zorganizowanej przestępczości podatkowej (nie przesądzam w tym momencie, czy powszechne prawo karne powinno objąć tylko fałszerstwo faktury i wyłudzenia VAT, czy także inne naruszenia prawa podatkowego). Ustawodawca powinien wyraźnie uregulować problem zbiegu i rozgraniczenia nowych obszarów sankcji administracyjnej i kary kryminalnej w ramach powszechnego prawa karnego (na obszarze dotychczasowego prawa karnego skarbowego) – potrzeba tu jednolitej regulacji dla całego systemu prawa karnego, aby uniknąć arbitralnego i nieuzasadnionego zróżnicowania podobnych przypadków.

BIBLIOGRAFIA

- Andrejew I., *Podstawowe pojęcia nauki o przestępstwie*, Warszawa 1988.
 Andrejew I., *Polskie prawo karne w zarysie*, Warszawa 1986.
 Bafia J., *Nowa ustawa karna skarbową*, „Nowe Prawo” 1960, nr 6.
 Bafia J., *Polskie prawo karne*, Warszawa 1989.
 Bafia J., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1980.
 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*, Warszawa 2009.
 Bartosiewicz A., *Wyłudzenie zwrotu VAT. Glosa do postanowienia SN z 1.03.2004 r. (V KK 248/03)*, „Glosa” 2005, nr 5.
 Bartosiewicz A., Kubacki R., *Ułomne przepisy karne skarbowe dotyczące VAT*, „Glosa” 2002, nr 7.

- Bednarek W., Dobkowski J., Kopacz Z., *Uwagi i konstatacje ogólne na temat regresji karania w prawie karnym skarbowym*, [w:] *Nauka wobec przestępczości. Księga ku czci Profesora Tadeusza Hanauska*, red. J. Błachut, M. Szewczyk, J. Wójcikiewicz, Kraków 2001.
- Bieniek-Kosikowska A., Kosikowski C., *Prawo karne skarbowe czy prawo karne finansowe*, „Nowe Prawo” 1967, nr 12.
- Blutstein W., Goettel W., *Prawo karne skarbowe z komentarzem*, Warszawa 1938.
- Błachnio-Parzych A., *Sankcja administracyjna a sankcja karna w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego oraz Europejskiego Trybunału praw człowieka*, [w:] *Sankcje administracyjne. Blaski i cienie*, red. M. Stahl, R. Lewicka, M. Lewicki, Warszawa 2011.
- Błachnio-Parzych A., *Zbieg odpowiedzialności karnej i administracyjno-karnej jako zbieg reżimów odpowiedzialności represyjnej*, Warszawa 2016.
- Bogdan G., *Relacja pojęć przestępstwa i przestępstwa skarbowego w polskim prawie karnym*, „Przegląd Sądowy” 1997, nr 5.
- Bogusz M., *Delikt administracyjny i kara administracyjna z perspektywy konstytucyjnej*, [w:] „Administratywizacja” prawa karnego czy „kryminalizacja” prawa administracyjnego?, red. M. Bogusz, W. Zalewski, Gdańsk 2021.
- Bojarski T., *Kodeks karny skarbowy a kodeks karny. Kilka uwag porównawczych*, [w:] *Współczesne problemy procesu karnego i wymiaru sprawiedliwości. Księga ku czci Profesora Kazimierza Marszała*, red. P. Hofmański, K. Zgryzek, Katowice 2003.
- Bojarski T., *Polskie prawo karne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2012.
- Borkowski K., *Prawo karne skarbowe*, Kraków 1951.
- Buchała K., *Prawo karne materialne*, Warszawa 1989.
- Buchała K., Zoll A., *Polskie prawo karne*, Warszawa 1997.
- Cieślak M., *Polskie prawo karne. Zarys systemowego ujęcia*, Warszawa 1995.
- Danecka D., *Konwersja odpowiedzialności karnej w administracyjną w prawie polskim*, Warszawa 2018.
- Duży J., *Przedmiot ochrony oszukańczych uszczupień podatkowych*, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 12.
- Duży J., *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępnego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, Warszawa 2013.
- Eichstaed K., *Idealny zbieg przestępstw z art. 286 § 1 k.k. i z art. 76 § 1 k.k.*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 7–8.
- European Commission (2024), *VAT Gap*, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/fight-against-vat-fraud/vat-gap_en#reports-2009---2024 (dostęp: 11.02.2024).
- Gardocki L., *Prawo karne*, Warszawa 2019.
- Gardocki L., *Subsydiarność prawa karnego oraz in dubio pro libertate – jako zasady kryminalizacji*, „Państwo i Prawo” 1989, nr 12.
- Gostyński Z., *W prawie karnym skarbowym bez zmian*, „Przegląd Sądowy” 1996, nr 10.
- Gostyński Z., *W sprawie rzekomych zmian w prawie karnym skarbowym*, „Palestra” 1996, nr 5–6.
- Górniok O., *Glosa do postanowienia SN z dnia 1 marca 2004 r.*, V KK 248/03, OSP 2004, nr 12, poz. 161.
- Górniok O., *Glosa do uchwały SN z dnia 30 września 2003 r.*, I KZP 22/03, OSP 2004, nr 5, poz. 63.

- Górniok O., *Jeszcze o nadużyciach procedury podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 2000, nr 6.
- Górniok O., *Uszczuplenie podatku VAT a zagarnięcie mienia społecznego*, „Prokuratura i Prawo” 1997, nr 2.
- Grzegorzczuk T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009.
- Hartman L., *System prawa karnego skarbowego materialnego i formalnego*, Lwów 1930.
- Hochberg L., *Przestępstwa dewizowe w nowej ustawie karnej skarbowej*, „Państwo i Prawo” 1960, nr 8–9.
- Kanarek J., *Glosa do postanowienia SN z dnia 25 lutego 2014 r., IV KK 426/13*, „Przegląd Sądowy” 2015, nr 4.
- Kanarek J., *Powody wyodrębnienia prawa karnego skarbowego*, „Prokuratura i Prawo” 2021, nr 10.
- Kardas P., *Karnoprawne aspekty posłużenia się fakturą nierzetelną*, „Prokuratura i Prawo” 2007, nr 2.
- Kardas P., *O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k.*, „Prokuratura i Prawo” 2008, nr 12.
- Kardas P., *Prawnokarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku VAT – oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne?*, „Prokuratura i Prawo” 2006, nr 5.
- Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Karwat P., *Zgodność z Konstytucją sankcji VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 11.
- Koch B., *Klasyfikacja ustawowa przepisów karno-dewizowych*, „Państwo i Prawo” 1967, nr 4–5.
- Koch B., *Przestępstwa i wykroczenia dewizowe*, Warszawa 1975.
- Konarska-Wrzošek V., *Kodeks karny a Kodeks karny skarbowy – zbieżności i różnice składające do refleksji nad zasadnością utrzymywania odrębnych kodyfikacji*, [w:] *Problem spójności prawa karnego z perspektywy jego nowelizacji*, red. A. Marek, T. Oczkowski, Warszawa 2011.
- Konarska-Wrzošek V., Oczkowski T., Skorupka J., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2013.
- Korczyński D., *Funkcja fiskalna prawa karnego skarbowego*, [w:] *Węzłowe zagadnienia prawa karnego skarbowego*, red. D. Korczyński, P. Józwiak, P. Herbowski, Warszawa 2017.
- Kowalski S., *Kilka uwag o „wykroczeniu skarbowym” z ustawy hazardowej*, „Monitor Prawniczy” 2012, nr 3.
- Kozłowski Z., *Zagarnięcie mienia społecznego a uszczuplenie podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 1998, nr 3.
- Królikowski M., Zawłocki R., *Prawo karne*, Warszawa 2020.
- Kruk E., *Sankcja administracyjna*, Lublin 2013.
- Kurzyński M., *Karałość w prawie karnym skarbowym. Wybrane zagadnienia regresji karania*, Olsztyn 2016.
- Lemkin R., *Prawo karne skarbowe. Komentarz*, Kraków 1938.
- Longchamps F., *Problemy pogranicza prawa administracyjnego*, „Studia Prawnicze” 1967, nr 16.
- Makarewicz J., *Granice ustawy karnej*, „Przegląd Prawa i Administracji” 1920.
- Makarewicz J., *Powrotna fala*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1930, nr 4.

- Marek A., Konarska-Wrzosek V., *Prawo karne*, Warszawa 2019.
- Michór A., *Odpowiedzialność administracyjna – odrębny rodzaj odpowiedzialności prawnej, czy sankcja karna w prawie administracyjnym*, „Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego” 2005, nr 18.
- Mogilnicki A., *Dwutorowość represji karnej przy przestępstwach zwykłych i skarbowych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1937, nr 3.
- Mozgawa M., *Prawnokarne aspekty naruszenia podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 1999, nr 6.
- Mozgawa M., Kulik M., *Wybrane zagadnienia z zakresu wzajemnego stosunku odpowiedzialności karnej i administracyjnej*, „Ius Novum” 2016, nr 3.
- Nowicki D., Peszkowski S., *Kilka uwag o szczególnym charakterze administracyjnych kar pieniężnych*, [w:] *Administracyjne kary pieniężne w demokratycznym państwie prawa*, red. M. Błachucki, Warszawa 2015.
- Oczkowski T., *Problematyka karnoprawnej oceny wyludzenia podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 2009, nr 7–8.
- Oczkowski T., Zgoliński I., *Kluczowe aspekty ścigania sprawców oszustw podatkowych*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2020, nr 2, <https://doi.org/10.18290/rnp20302-6>
- Ogiński P., *Niekonstytucyjność sankcji z art. 27 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym a odpowiedzialność karna skarbową*, „Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego” 2004, t. XV.
- Ostrowski K., *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970.
- Pohl Ł., *Prawo karne. Wykład części ogólnej*, Warszawa 2019.
- Prawo karne*, red. A. Grześkowiak, K. Wiak, Warszawa 2017.
- Prawo karne. Część ogólna, szczególna i wojskowa*, red. T. Dukiet-Nagórska, O. Sitarz, Warszawa 2020.
- Prawo karne gospodarcze*, red. O. Górniok, Warszawa 2003.
- Prawo karne materialne. Część ogólna*, red. M. Mozgawa, Warszawa 2020.
- Prusak F., *Depenalizacja niektórych przestępstw skarbowych czy progresja ich karania*, „Przegląd Sądowy” 1997, nr 5.
- Prusak F., *Nowe podwyższenie granic kar majątkowych oraz progów rozgraniczających przestępstwa i wykroczenia skarbowe*, „Przegląd Sądowy” 1996, nr 4.
- Prusak F., *Podwyższenie granic grzywny, czy progów rozgraniczających przestępstwa i wykroczenia skarbowe*, „Palestra” 1996, nr 1–2.
- Prusak F., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2008.
- Radecki W., *Dezintegracja polskiego prawa penalnego*, „Prokuratura i Prawo” 2014, nr 9, <https://doi.org/10.12775/PPOS.2014.040>
- Radecki W., *Kary pieniężne w ochronie środowiska*, Bydgoszcz 1996.
- Radecki W., *Kary pieniężne w polskim systemie prawnym czy nowy rodzaj odpowiedzialności karnej?*, „Przegląd Prawa Karnego” 1996, nr 14–15.
- Radecki W., *Kilka uwag o zastępowaniu odpowiedzialności karnej odpowiedzialnością administracyjną*, [w:] *Współczesne problemy nauk penalnych*, red. T. Bojarski, Wrocław 1994.
- Radecki W., *Materialna treść czynów zabronionych pod groźbą kary pieniężnej (na przykładach z dziedziny ochrony środowiska)*, [w:] *Państwo prawa i prawo karne. Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, t. II, red. P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel, Warszawa 2012.

- Radecki W., *Odpowiedzialność za przestępstwa, wykroczenia i delikty administracyjne w prawie polskim, czeskim i słowackim*, „Prokuratura i Prawo” 2017, nr 10.
- Radecki W., *Zastępowanie odpowiedzialności karnej odpowiedzialnością administracyjną na przykładzie prawnej ochrony środowiska*, [w:] *Teoretyczne i praktyczne problemy współczesnego prawa karnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Tadeuszowi Bojarskiemu*, red. A. Michalska-Warias, I. Nowikowski, J. Piórkowska-Flieger, Lublin 2011.
- Radzikowska Z., *Założenia systemu wymiaru kary w polskim prawie karno-skarbowym*, Kraków 1986.
- Radzikowski K., *Czy zastrzone sankcje karne za wystawianie lub posługiwanie się fałszywymi fakturami uderzają w oszustów wyłudzających VAT?*, „Doradztwo Podatkowe” 2019, nr 7, <https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.3021>
- Radzikowski K., *Nowelizacja kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego w zakresie tzw. przestępstw fakturowych*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3.
- Radzikowski K., *Oszustwa i nadużycia wykorzystujące konstrukcję podatku od towarów i usług z perspektywy prawa karnego i prawa karnego skarbowego w świetle aktualnej linii orzeczniczej sądów karnych – dylemat stosowania art. 56 i 76 k.k.s. albo art. 271 i 286 k.k.*, „Doradztwo Podatkowe” 2016, nr 1.
- Radzikowski K., *Prawo karne w służbie uszczelnieniu systemu podatkowego: czy zastrzone sankcje za tzw. przestępstwa fakturowe uderzają w wyłudzenia VAT?*, [w:] *Uszczelnianie systemu podatkowego w Polsce*, red. D. Gajewski, Warszawa 2020.
- Raglewski J., *Relacja pojęć „przestępstwo” – „przestępstwo skarbowe” oraz „wykroczenie” – „wykroczenie skarbowe” w polskim systemie prawa karnego materialnego*, „Prokuratura i Prawo” 1998, nr 5.
- Rogalski M., *Odpowiedzialność karna a odpowiedzialność administracyjna*, „Ius Novum” 2014, nr specjalny.
- Sakowicz A., *Zbieg odpowiedzialności wykroczeniowej i administracyjnej w Prawie budowlanym*, „Samorząd Terytorialny” 2022, nr 3.
- Sawicki J., *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011.
- Sawicki J., *Zarys prawa karnego skarbowego*, Warszawa 2010.
- Sawicki J., Skowronek G., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2021.
- Sepioło-Jankowska I., *Faktura VAT jako przedmiot wykonawczy przestępstwa skarbowego*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2016, nr 9.
- Sepioło-Jankowska I., *Kodeks karny skarbowy a reżim odpowiedzialności administracyjnych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2020, nr 1, <https://doi.org/10.33226/0137-5490.2020.1.2>
- Sepioło-Jankowska I., *Odpowiedzialność administracyjna jako odpowiedzialność alternatywna dla deliktów finansowych*, „Prokuratura i Prawo” 2020, nr 1.
- Sepioło-Jankowska I., *Optymalny model odpowiedzialności za czyny karne skarbowe*, Warszawa 2016.
- Sepioło-Jankowska I., *Podobieństwo sankcji karnych i sankcji podatkowych*, „Prokuratura i Prawo” 2020, nr 2.
- Sepioło-Jankowska I., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2017.

- Siwik Z., *Główne kierunki zmian dokonanych w Kodeksie karnym skarbowym z 1999 roku. Ogólna charakterystyka*, [w:] *Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania – ocena i perspektywa zmian*, red. Z. Siwik, Wrocław 2010.
- Siwik Z., *Kodeks karny skarbowy. Ogólne zasady odpowiedzialności i karania*, „Państwo i Prawo” 1999, nr 12.
- Siwik Z., *Podstawy prawa karnego skarbowego*, Wrocław 1983.
- Siwik Z., *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993.
- Sławiński M., *Pojęcie tzw. przepisów o charakterze represyjnym – uwagi na tle dotychczasowego orzecznictwa trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Sejmowy” 2013, nr 5.
- Staniszewska M., *Administracyjne kary pieniężne*, Poznań 2017.
- Stolarczyk I., *Odpowiedzialność za nierzetelne wystawienie faktury VAT*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 9.
- System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. I, red. M. Weralski, Wrocław 1982.
- System prawa karnego*, t. I, red. A. Marek, Warszawa 2010.
- System prawa karnego*, t. XI, red. M. Bojarski, Warszawa 2018.
- Szumiło-Kulczycka D., *Prawo administracyjno-karne*, Kraków 2004.
- Szumiło-Kulczycka D., *Prawo administracyjno-karne, czy nowa dziedzina prawa*, „Państwo i Prawo” 2004.
- Szwarczyk M., *Ewolucja pojęcia przestępstwa skarbowego w polskim ustawodawstwie karnym skarbowym*, [w:] *W kręgu teorii i praktyki prawa karnego. Księga poświęcona pamięci Profesora Andrzeja Wąska*, red. L. Leszczyński, E. Skrętowicz, Z. Hołda, Lublin 2005.
- Szwarczyk M., *Prawo karne skarbowe i jego pozycja w systemie prawa*, „Studia Iuridica Lubliniensia” 2003, nr 1.
- Szydło M., *Charakter i struktura prawna administracyjnych kar pieniężnych*, „Studia Prawnicze” 2003, nr 4.
- Śliwiński E., *Administratywizacja karania*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Iuridica” 2021, nr 97, <https://doi.org/10.18778/0208-6069.97.12>
- Śliwiński S., *Prawo karne materialne, część ogólna*, Warszawa 1946.
- Śliwowski J., *Prawo karne*, Warszawa 1979.
- Świda W., *Prawo karne*, Warszawa 1989.
- Warylewski J., *Prawo karne. Część ogólna*, Warszawa 2020.
- Wilk L., *Glosa do postanowienia SN z dnia 10 lipca 2013 r., II KK 20/13*, OSP 2014, nr 4, poz. 36.
- Wilk L., *Karnoprawne aspekty ustawy o grach hazardowych*, „Przegląd Sądowy” 2010, nr 11–12.
- Wilk L., *„Kryminalne” aspekty przestępczości podatkowej*, „Archiwum Kryminologii” 2009, t. XXXI.
- Wilk L., *O naturze przestępczości podatkowej i metodach jej przeciwdziałania*, [w:] *Teoretyczne i praktyczne problemy współczesnego prawa karnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Tadeuszowi Bojarskiemu*, red. A. Michalska-Warias, I. Nowikowski, J. Piórkowska-Flieger, Lublin 2011.
- Wilk L., *Systemowa lokalizacja przepisów karnych dotyczących hazardu*, „Państwo i Prawo” 2011, nr 10.
- Wilk L., *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006.

- Wilk L., *Uwagi o tzw. pozakodeksowym prawie karnym (w świetle idei zupełnej kodyfikacji karnej)*, „Państwo i Prawo” 2011, nr 7–8.
- Wilk L., *W sprawie autonomii materialnego prawa karnego skarbowego*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 8.
- Wilk L., *Zasada priorytetu egzekucji nad represją w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 7–8.
- Wilk L., Czichy K., *Egzekucyjna funkcja prawa karnego skarbowego*, „Prokuratura i Prawo” 2016, nr 7–8.
- Wilk L., Zagrodnik J., *Prawo i proces karny skarbowy*, Warszawa 2019.
- Włodkowski O., *Prawo karne skarbowe. Schematy. Tabele. Komentarze. Orzecznictwo. Teksty. Kazy*, Warszawa 2021.
- Włodkowski O., *Przepisy karne ustawy o rachunkowości*, Warszawa 2012.
- Włodkowski O., *Reguła wyłączności polskiego ustawodawstwa karnego skarbowego w zakresie typizacji czynu zabronionego jako „przestępstwa skarbowego” lub „wykroczenia skarbowego”*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2013, nr 2.
- Wolter W., *Nauka o przestępstwie*, Warszawa 1973.
- Wójtowicz W., *Zagadnienia materialnoprawne w u.k.s.*, „Nowe Prawo” 1971, nr 12.
- Wróbel A., *Odpowiedzialność administracyjna w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (na przykładzie administracyjnych kar pieniężnych)*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2014, nr 9.
- Wróbel W., Zoll A., *Polskie prawo karne. Część ogólna*, Kraków 2014.
- Zalewski W., *Administratywizacja prawa karnego*, [w:] „Administratywizacja” prawa karnego czy „kryminalizacja” prawa administracyjnego?, red. M. Bogusz, W. Zalewski, Gdańsk 2021.
- Zawłocki R., *Pojęcie i istota deliktu administracyjnego*, „Monitor Prawniczy” 2018, nr 1.
- Zgoliński I., *Wystawienie lub posługiwanie się nierzetelnym dokumentem podatkowym*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 3.
- Zoll A., *O normie prawnej z punktu widzenia prawa karnego*, „Krakowskie Studia Prawnicze” 1990, t. XXIII.