

Jacek Izydorczyk* 

PRZEGLĄD ORZECZNICTWA W SPRAWACH KARNOSKARBOWYCH, DOTYCZĄCY OBOWIĄZKÓW PODATKOWYCH ORAZ INNYCH OBOWIĄZKÓW WZGLĘDEM TZW. INTERESU FINANSOWEGO PAŃSTWA – ZA ROK 2021

Streszczenie. Artykuł prezentuje przegląd orzecznictwa za rok 2021, dotyczący tzw. czynów podatkowych i innych obowiązków wobec tzw. interesu finansowego państwa oraz procedowania w takich sprawach (przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe; Kodeks karny skarbowy). Autor przedstawia wybrane orzeczenia w wyżej wymienionych sprawach.

Słowa kluczowe: interes finansowy państwa, czyny podatkowe, czyny karnoskarbowe, wykroczenia skarbowe, przestępstwa skarbowe, podatki, Kodeks karny skarbowy, przegląd orzecznictwa, prawo materialne karne skarbowe, procedura karnoskarbowa

* Doktor habilitowany, profesor uczelni, Katedra Postępowania Karnego i Kryminalistyki, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: jizydorczyk@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0001-7275-8150>



Data wpływu: 4.04.2022 r. Data akceptacji: 14.06.2022 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/>)

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Ustawa z dnia 10 września 1999 roku – Kodeks karny skarbowy¹ składa się z trzech części (tzw. tytułów): materialnej, procesowej oraz wykonawczej. Części procesowa i wykonawcza odsyłają niemal w pełni do procedury karnej, tj. ustawy z dnia 19 kwietnia 1969 r. – Kodeks postępowania karnego² oraz procedury wykonawczej, tj. ustawy z dnia 6 czerwca 1979 r. – Kodeks karny wykonawczy³, natomiast część materialna daje wyraz autonomiczności prawa karnego skarbowego⁴. Owa autonomiczność polega na tym, że kodyfikacja karnoskarbowa samodzielnie reguluje zasady odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe oraz wykroczenia skarbowe. Prawo materialne reguluje przy tym czyny zabronione jako przestępstwa skarbowe oraz wykroczenia skarbowe – to znaczy tzw. czyny:

- 1) podatkowe (art. 54–84 k.k.s.);
- 2) celne (art. 85–96 k.k.s.);
- 3) dewizowe (art. 97–106 k.k.s.);
- 4) loteryjne (art. 107–111 k.k.s.).

Prawo karne skarbowe w swej części materialnej jest oczywiście prawem karnym – choć w znaczeniu ogólnym – jako tzw. szczególne prawo karne, czyli mające określone odrębności, ale podlegające takim samym zasadom odpowiedzialności (z naczelną zasadą domniemania niewinności). Owa autonomiczność jest uzasadniona szczególnym przedmiotem ochrony, którym jest zawsze interes i porządek finansowy państwa. Dlatego właśnie prawo to pozostaje ściśle powiązane także z regulacjami ze sfery prawa finansowego – w tym zwłaszcza prawa podatkowego⁵.

Niniejszy przegląd orzecznictwa, dotyczący regulacji Kodeksu karnego skarbowego, obejmuje czyny podatkowe i inne godzące w tzw. interes finansowy państwa oraz odnosi się do procedury w sprawach wykroczeń

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 408, dalej: k.k.s.

² Zob. art. 113 § 1 k.k.s., zgodnie z którym w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu postępowania karnego, jeżeli przepisy Kodeksu karnego skarbowego nie stanowią inaczej (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 534), dalej: k.p.k.

³ Zob. art. 178 § 1 k.k.s., zgodnie z którym do wykonywania orzeczeń w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu karnego wykonawczego, jeżeli przepisy Kodeksu karnego skarbowego nie stanowią inaczej (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 53).

⁴ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Kraków 2009, s. 28.

⁵ Zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 28–29.

skarbowych i przestępstw skarbowych (penalizowanych w Kodeksie karnym skarbowym w: rozdziale szóstym pt. „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji”, rozdziale siódmym pt. „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami”, rozdziale ósmym pt. „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obrotowi dewizowemu” oraz rozdziale dziewiątym pt. „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko organizacji gier hazardowych”). Dodatkowo prezentowane i komentowane są tutaj – jakże istotne w praktyce – niektóre problemy proceduralne powstałe na tle rozpatrywanych spraw karnoskarbowych, gdzie przedmiotem postępowania była właśnie odpowiedzialność za wyżej wymienione czyny skarbowe. Niniejszy przegląd orzecznictwa sądowego jest uporządkowany według systematyki Kodeksu karnego skarbowego (bez względu na to, czy dotyczy orzeczenia sądu powszechnego, sądu administracyjnego, czy też judykatu Sądu Najwyższego).

2. SPRAWSTWO WYKROCZENIA SKARBOWEGO (ART. 1 § 1 K.K.S.)

– WYROK SĄDU APELACYJNEGO W SZCZECINIE Z DNIA 15 KWIETNIA 2021 R.,
SYGN. II AKA 225/20, LEX/EL. NR 3191485

Zgodnie z przepisem art. 1 § 1 k.k.s. odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe podlega tylko ten, kto popełnia czyn społecznie szkodliwy, zabroniony pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia. Zgodnie zaś z definicją legalną (art. 53 § 3 k.k.s.) wykroczeniem skarbowym jest czyn zabroniony przez Kodeks karny skarbowy pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia (w roku 2022 jest to kwota 15 050 zł). Wykroczeniem skarbowym jest także inny czyn zabroniony, jeżeli Kodeks karny skarbowy tak będzie stanowił. Przepis art. 1 § 1 k.k.s. określa więc podstawowe warunki odpowiedzialności karnoskarbowej⁶.

Teza wskazanego powyżej orzeczenia Sądu Apelacyjnego jest następująca i oczywista: w przypadku wykroczeń skarbowych nie istnieją formy

⁶ Ibidem.

zjawiskowe, jakimi są podżeganie i pomocnictwo⁷. Jak wiadomo, formy zjawiskowe są konstrukcją teorii prawa karnego, natomiast wskazane zasady odpowiedzialności w takich przypadkach są konsekwencją decyzji ustawodawcy oraz konkretnego aktu prawnego w danym państwie (np. Kodeks karny, Kodeks wykroczeń, Kodeks karny skarbowy).

W przedmiotowym orzeczeniu Sąd Apelacyjny przypomniał oczywistą zasadę, że w przypadku regulacji oraz rozstrzygnięcia ewentualnej odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe nie istnieją wyżej wymienione formy zjawiskowe. Wynika to z oczywistego faktu znacznie niższej szkodliwości społecznej takich czynów oraz specyfiki regulacji karnoskarbowej, a co za tym idzie – i konsekwencji wynikających z koniecznej reakcji karnej na taki czyn lub czyny. Nawet bowiem w przypadku przestępstw skarbowych (choć następuje tutaj recepcja przepisów Kodeksu karnego na podstawie art. 20 § 2 k.k.s. i dotyczy to właśnie tylko przestępstw skarbowych – nigdy zaś wykroczeń skarbowych⁸) – podżeganie i pomocnictwo nie są karane; ogólna regulacja tzw. sprawstwa czynów karnoskarbowych zwarta jest zaś w przepisie art. 9 § 1 k.k.s.⁹

3. TOŻSAMOŚĆ ZAMIARU JAKO PRZESŁANKA CZYNU CIĄGŁEGO (ART. 6 § 2 K.K.S.) – WYROK SĄDU NAJWYŻSZEGO Z DNIA 17 MARCA 2021 R., SYGN. III KK 19/21, LEX/EL. NR 3268797

Zgodnie z przepisami art. 6 §§ 1–2 k.k.s. ten sam czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo skarbowe albo tylko jedno wykroczenie skarbowe. Za jeden czyn zabroniony uważa się co najmniej dwa zachowania podjęte w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru lub z wykorzystaniem takiej samej sposobności. W zakresie czynów zabronionych polegających na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej za krótki odstęp czasu uważa się okres do 6 miesięcy. Przepisy art. 6 §§ 1–2 k.k.s. regulują więc tzw. jedność czynu oraz tzw. czyn ciągły¹⁰.

Teza wskazanego powyżej orzeczenia Sądu Najwyższego jest następująca: uwzględniając różnicę między sformułowaniem „ten sam zamiar” oraz zwrotem „taki sam zamiar”, należy stwierdzić, że nie spełnia przesłanki

⁷ LEX/el. nr 3191485.

⁸ Zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 65.

⁹ Zob. uzasadnienie do komentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.

¹⁰ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, 53–58.

subiektywnej czynu ciągłego przypadek, w którym sprawca podejmuje poszczególne zachowania z nowym, pojawiającym się przed rozpoczęciem kolejnych zachowań zamiarem – w takiej sytuacji sprawca działa co prawda z takim samym zamiarem, lecz w odniesieniu do każdego zachowania innym, co wyklucza spełnienie warunku tożsamości określonego w art. 6 § 2 k.k.s.¹¹

Sąd Najwyższy w uzasadnieniu do swojego orzeczenia przypomniał przy tym, iż kluczowe znaczenie ma tutaj unormowanie przepisu art. 6 § 2 k.k.s. i zawartych tam zwrotów: „tego samego zamiaru” oraz „takiej samej sposobności”. Powołał się przy tym na literaturę przedmiotu¹², wskazując, że nie spełnia przesłanki subiektywnej czynu ciągłego przypadek, w którym sprawca podejmuje poszczególne zachowania z nowym, pojawiającym się przed rozpoczęciem kolejnych zachowań zamiarem. W takiej sytuacji – zdaniem Sądu Najwyższego – sprawca działa co prawda z takim samym zamiarem, lecz w odniesieniu do każdego zachowania innym, co wyklucza spełnienie warunku tożsamości. Z kolei „taka sama sposobność” to sytuacja mająca charakter powtarzalny i powinna ona w istotny sposób wpływać na decyzję o popełnieniu przestępstwa i sposób jego popełnienia¹³. Czyn ciągły polega na zachowaniu, które obejmuje tzw. działanie na raty, w ramach kilku zachowań tego samego zamiaru (nie: takiego samego) oraz na podejmowaniu kolejnych takich samych zachowań z wykorzystaniem tej samej (a nie: podobnej) sposobności¹⁴.

W tej konkretnej sprawie – jak stwierdził Sąd Najwyższy – oskarżony miał wprawdzie opracowany ogólny plan działania, który wdrażał „od przypadku do przypadku”, wynajmując w tym celu nowe lokale i przeznaczając je na salony gier, ale brakowało dowodów na to, że czyn polegający na urządzaniu gier hazardowych na automatach w jednym miejscu został podjęty w ramach tego samego zamiaru co w przypadku innych jego zachowań. Jak zauważył Sąd Najwyższy, oskarżony podjął zarzucane mu zachowanie w innym miejscu i o innym czasie, wynajmował lokal od innych podmiotów oraz korzystał z innych automatów do gier. Okoliczności dotyczącej uznania owej tożsamości zamiaru za zasadną – zdaniem Sądu Najwyższego – nigdy nie wolno domniemywać¹⁵.

¹¹ LEX/el. nr 3268797.

¹² Zob. cytowane tam publikacje oraz judykaty Sądu Najwyższego.

¹³ Zob. uzasadnienie do prezentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.

¹⁴ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 55.

¹⁵ Szerzej zob. uzasadnienie do komentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.

4. OBOWIĄZEK NAPRAWIENIA SZKODY A PRZEPADEK PRZEDMIOTÓW
(ART. 14 K.K.S.) – WYROK SĄDU APELACYJNEGO W WARSZAWIE
Z DNIA 13 LIPCA 2021 R., SYGN. II AKA 395/20, LEX/EL. NR 3218690

Zgodnie z przepisem art. 14 k.k.s., jeżeli sąd lub organ postępowania przygotowawczego określa także obowiązek, sposób lub termin uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej lub równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów lub równowartości pieniężnej przypadku korzyści majątkowej, to powinien przy tym wziąć pod uwagę w szczególności sytuację majątkową sprawcy oraz wysokość uszczuplonej należności publicznoprawnej lub równowartości pieniężnej przedmiotów bądź korzyści podlegających przypadkowi. Przepis art. 14 k.k.s. formułuje więc tzw. zasadę dookreśloności terminu wykonania przez sprawcę niektórych obowiązków finansowych nakładanych na niego w postępowaniu karnoskarbowym¹⁶.

Teza wskazanego powyżej orzeczenia Sądu Apelacyjnego jest następująca: wobec przypadku przedmiotów bezpośrednio pochodzących z przestępstwa oraz służących do jego popełnienia wygasł obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej. Jeżeli więc taki obowiązek wygasł, to sprawca nie mógł osiągnąć żadnej korzyści z tego tytułu, że takiej należności nie zapłacił, bo takiego obowiązku nie ma. Nie wzbogacił się zatem na uchyleniu się od zapłaty należności publicznoprawnej¹⁷.

Sąd Apelacyjny przypomniał przy tym, iż przepis art. 14 k.k.s. nie jest podstawą do orzekania obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej, a jedynie określa warunki, jakie należy uwzględnić przy orzekaniu również (także – według zapisu ustawowego) obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej. Jednak na tle tej konkretnej sprawy orzeczenie uiszczenia należności publicznoprawnej nie było w ogóle dopuszczalne. W tym zakresie sąd okręgowy nie uwzględnił bowiem treści art. 15 § 2 k.k.s. (tzw. bezwzględnego obowiązku regulowania należności publicznoprawnej¹⁸), wedle którego w razie orzeczenia przypadku przedmiotów, ściągnięcia ich równowartości pieniężnej lub obowiązku uiszczenia ich równowartości pieniężnej wygasa obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej dotyczącej tych przedmiotów. Tak więc z uwagi na to, że w tej sprawie sąd pierwszej instancji taki przypadek orzekł, a należności publicznoprawne były związane z tymi przedmiotami – wygasł obowiązek

¹⁶ Zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 78.

¹⁷ LEX/el. nr 3218690.

¹⁸ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 79.

uiszczenia należności publicznoprawnej. W efekcie, gdy obowiązek ów wygasł, sprawca nie mógł osiągnąć żadnej korzyści z tego tytułu, że takiej należności nie zapłacił¹⁹.

5. WYŁĄCZENIE ORZĘKANIA O NAŁOŻENIU ODPOWIEDZIALNOŚCI POSIŁKOWEJ
(ART. 25 §§ 1–2 K.K.S.) – POSTANOWIENIE SĄDU NAJWYŻSZEGO
Z DNIA 21 KWIETNIA 2021 R., SYGN. IV KK 58/21), LEX/EL. NR 3174840

Zgodnie z przepisami art. 25 k.k.s. odpowiedzialności posiłkowej nie stosuje się wobec państwowych jednostek budżetowych, o których mowa w przepisach o finansach publicznych; odpowiedzialność posiłkowa nie obciąża spadku; odpowiedzialność posiłkowa przy tym nie wygasa: po pierwsze – w razie śmierci sprawcy skazanego po uprawomocnieniu się orzeczenia oraz po wtóre – jeżeli kary grzywny lub środka karnego ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów nie wykonano z powodu nieobecności skazanego w kraju. Przepisy art. 25 §§ 1–2 k.k.s. przewidują więc tzw. ograniczenia odpowiedzialności posiłkowej oraz jej skutki²⁰.

Teza zawarta w wyżej przywołanym postanowieniu Sądu Najwyższego jest następująca: przepisy art. 25 §§ 1–2 k.k.s. ściśle określają sytuacje, w których następuje wyłączenie orzekania o nałożeniu odpowiedzialności posiłkowej. W tych przepisach nie wymieniono uruchomienia tzw. postępowania sanacyjnego (art. 310 ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne²¹), odebrania dłużnikowi zarządu własnego czy też okoliczności w postaci wyznaczenia zarządcy masy sanacyjnej. Nałożenie odpowiedzialności posiłkowej ma przy tym charakter obligatoryjny²².

Sąd Najwyższy przypomniał przy okazji, iż uruchomienie postępowania sanacyjnego nie ma ponadto wpływu na sam byt prawny spółki (art. 66

¹⁹ Szerzej zob. uzasadnienie do prezentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.

²⁰ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 122–124.

²¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1588. Zgodnie z art. 310 otwarcie postępowania sanacyjnego nie wyłącza możliwości wszczęcia przez wierzyciela postępowań sądowych, administracyjnych, sądownoadministracyjnych i przed sądami polubownymi w celu dochodzenia wierzytelności podlegających umieszczeniu w spisie wierzytelności; koszty postępowania obciążają wszczynającego postępowanie, jeżeli nie było przeszkód do umieszczenia wierzytelności w całości w spisie wierzytelności.

²² LEX/el. nr 3174840.

ust. 1 prawa restrukturyzacyjnego). Tym samym uruchomienie względem spółki postępowania sanacyjnego nie powoduje, że przestaje ona istnieć – co oznacza, że dalej istnieje podmiot, który odniósł korzyść na skutek przestępstwa skarbowego i w efekcie nie ma wyżej wymienionego ograniczenia odpowiedzialności posiłkowej oraz jej skutków²³.

6. PRZESŁANKI PRZEPADKU KORZYŚCI MAJĄTKOWEJ (ART. 33 § 1 K.K.S.)
– POSTANOWIENIE SĄDU NAJWYŻSZEGO Z DNIA 23 KWIETNIA 2021 R.,
SYGN. III KK 304/20, LEX/EL. NR 3181924

Zgodnie z przepisami art. 33 §§ 1–1a k.k.s., jeżeli sprawca osiągnął z popełnienia przestępstwa skarbowego, chociażby pośrednio, korzyść majątkową niepodlegającą przepadkowi przedmiotów określonych w art. 29 pkt 1 lub 4 Kodeksu karnego (tzw. zakres przepadku przedmiotów), sąd orzeka środek karny przepadku tej korzyści. W razie niemożności orzeczenia środka karnego przepadku korzyści majątkowej orzeka się środek karny ściągnięcia jej równowartości pieniężnej. Za korzyść majątkową osiągniętą z popełnienia przestępstwa skarbowego uważa się także pożytki z rzeczy lub praw stanowiących tę korzyść. Przepis ten reguluje więc tzw. przepadek korzyści majątkowej²⁴.

Teza wskazanego powyżej postanowienia Sądu Najwyższego jest następująca: nieuiszczone należności publicznoprawne mogą być uznane za korzyść majątkową w rozumieniu art. 33 § 1 k.k.s.²⁵ Dlatego nietrafny jest pogląd (prezentowany w przedmiotowej sprawie), że nieuiszczone należności publicznoprawne nie mogą być uznane za korzyść majątkową w rozumieniu ww. przepisu (Sąd Najwyższy powołał się przy tym na liczną literaturę przedmiotu²⁶).

²³ Szerzej zob. uzasadnienie do komentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.

²⁴ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 144–150.

²⁵ LEX/el. nr 3181924.

²⁶ Zob. uzasadnienie do komentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.

7. PRZESŁANKA ZASTOSOWANIA NADZWYCZAJNEGO OBOSTRZENIA KARY
(ART. 37 § 1 PKT 2 K.K.S.) – WYROK SĄDU NAJWYŻSZEGO
Z DNIA 4 STYCZNIA 2021 R., SYGN. V KK 492/19, LEX/EL. NR 3169262

Zgodnie z przepisami art. 37 § 1 k.k.s. sąd stosuje nadzwyczajne obustrzenie kary, jeżeli sprawca:

- 1) popełnia umyślnie przestępstwo skarbowe, powodując uszczuplenie należności publicznoprawnej dużej wartości albo popełnia umyślnie przestępstwo skarbowe, a wartość przedmiotu czynu zabronionego jest duża;
- 2) popełnia przestępstwo skarbowe określone w art. 62 § 2 k.k.s. (tzw. wystawienie faktury lub rachunku w sposób nierzetelny lub posługiwanie się takimi dokumentami), a kwota podatku wynikająca z faktury albo suma kwot podatku wynikających z faktur jest dużej wartości (tj. wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego przekracza pięćsetkrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia – w roku 2022 jest to kwota 1 505 000 zł; zob. art. 53 § 15 k.k.s.);
- 3) uczynił sobie z popełniania przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu;
- 4) popełnił dwa albo więcej przestępstwa skarbowe, zanim zapadł pierwszy wyrok, chociażby nieprawomocny, co do któregośkolwiek z nich i każdy z tych czynów wyczerpuje znamiona przestępstwa skarbowego określonego w tym samym przepisie, a odstępy czasu pomiędzy nimi nie są długie;
- 5) skazany za umyślne przestępstwo skarbowe na karę pozbawienia wolności lub karę ograniczenia wolności albo karę grzywny w ciągu 5 lat po odbyciu co najmniej 6 miesięcy kary pozbawienia wolności lub 6 miesięcy kary ograniczenia wolności albo po uiszczeniu grzywny wynoszącej co najmniej 120 stawek dziennych popełnia umyślnie przestępstwo skarbowe tego samego rodzaju;
- 6) popełnia przestępstwo skarbowe, działając w zorganizowanej grupie albo w związku mającym na celu popełnienie przestępstwa skarbowego;
- 7) popełnia przestępstwo skarbowe, używając przemocy lub grożąc natychmiastowym jej użyciem albo działając wspólnie z inną osobą, która używa przemocy lub grozi natychmiastowym jej użyciem;
- 8) przez nadużycie stosunku zależności lub wykorzystanie krytycznego położenia doprowadza inną osobę do popełnienia czynu zabronionego jako przestępstwo skarbowe.

Przepis ten przewiduje więc tzw. okoliczności nadzwyczajnie obostrzające karę²⁷.

Teza wskazanego powyżej orzeczenia Sądu Najwyższego jest taka, że z treści art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. jednoznacznie wynika, iż niezbędną przesłanką zastosowania nadzwyczajnego obostrzenia kary jest – poza innymi sytuacjami określonymi przez ustawodawcę – uczynienie przez sprawcę stałego źródła dochodu z popełnianych przestępstw (w liczbie mnogiej), a nie przestępstwa²⁸. Jednakże w przedmiotowej sprawie – jak podkreślił Sąd Najwyższy – sąd odwoławczy zignorował wyraźne brzmienie ustawy w wyżej wymienionym zakresie²⁹.

8. MATERIALNY CHARAKTER PRZESTĘPSTWA Z ART. 77 K.K.S.
– POSTANOWIENIE SĄDU NAJWYŻSZEGO Z DNIA 15 STYCZNIA 2021 R.,
SYGN. III KK 321/19, LEX/EL. NR 3156190³⁰

Zgodnie z przepisami art. 77 §§ 1–3 k.k.s. płatnik lub inkasent, który pobranego podatku nie wpłaca w terminie na rzecz właściwego organu, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie. Jeżeli kwota niewpłaconego podatku jest małej wartości (zob. art. 53 § 14 k.k.s.: mała wartość to wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego nie przekracza dwustukrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia; w roku 2022 jest to kwota 602 000 zł), sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych. Jeżeli kwota niewpłaconego podatku nie przekracza ustawowego progu (tj. pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia; w roku 2022 jest to kwota 15 050 zł), sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe (czyn skarbowy tzw. nieodprowadzenia w terminie przez płatnika pobranego podatku – zmodyfikowany odpowiednik dawnego przepisu art. 98 u.k.s.³¹). Prawnym uzasadnieniem tej regulacji

²⁷ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 162–169.

²⁸ LEX/el. nr 3169262.

²⁹ Szerzej zob. uzasadnienie do prezentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.

³⁰ LEX/el. nr 3156190; zob. także: J. Izydorczyk, *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 15 stycznia 2021 r., sygn. III KK 321/19*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 1, s. 59–63, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.01.04>

³¹ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 366–367.

jest penalizowanie samego nieodprowadzenia w terminie pobranych od podatnika kwot podatku³². Przepisy art. 77 §§ 1–3 k.k.s. regulują więc tzw. nieodprowadzenie w terminie przez płatnika pobranego podatku³³.

Teza wskazanego powyżej orzeczenia Sądu Najwyższego jest następująca: „nie można skutecznie zarzucić »rażącego naruszenia prawa materialnego« w sytuacji, gdy sąd to prawo stosując, odwołuje się do jednoznacznie przyjętej w doktrynie i orzecznictwie wykładni. [...] czyn zabroniony z art. 77 k.k.s. ma charakter materialny, a to ze względu na definicję legalną zawartego w nim znamienia »nie wpłaca« z art. 53 § 29 w zw. z § 27 k.k.s.»³⁴.

W tym postępowaniu osoba odpowiedzialna za terminowe wywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych – płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych, wbrew art. 38 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³⁵ – nie wpłacała w terminie ustawowym³⁶ na rachunek właściwego urzędu skarbowego pobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu wypłaconych wynagrodzeń za określone miesiące. W uzasadnieniu orzeczenia Sąd Najwyższy przypomniał m.in., że zgodnie z art. 76 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa³⁷ nadpłaty podatku wraz z ich oprocentowaniem podlegają zaliczeniu z urzędu na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek, kosztów upomnienia oraz bieżących zobowiązań podatkowych, a w razie ich braku podlegają zwrotowi z urzędu, chyba że podatnik złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych³⁸. Ponadto przypomniano, że czyn skarbowy penalizowany w art. 77 k.k.s. ma charakter materialny z uwagi na fakt, że znamień w postaci „nie wpłaca” jest definiowane ustawowo (definicja legalna) w przepisach art. 53 § 29 k.k.s. i art. 53 § 27 k.k.s.³⁹ Zgodnie z ich treścią należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym jest to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania

³² Ibidem, s. 366.

³³ Ibidem, s. 365–367.

³⁴ LEX/el. nr 3156190.

³⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307.

³⁶ To jest do dwudziestego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczkę.

³⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540, dalej: o.p.

³⁸ Ibidem.

³⁹ Zob. także P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017 (komentarz do art. 77 k.k.s.).

uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił (art. 53 § 27 k.k.s.) oraz przepis ten stosuje się odpowiednio do następujących określeń: „kwota niewpłaconego podatku”, „nienależny zwrot należności celnej lub umorzenie należności celnej należnej do zapłacenia”, „nienależny zwrot należności podatkowej”, „nie pobiera podatku”, „nie wpłaca w terminie podatku”, „pobraną podatek”, „pobranego podatku nie wpłaca”, „podatek” oraz „wypłata lub pobranie nienależnej, nadmiernej lub wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem dotacji lub subwencji” (art. 53 § 29 k.k.s.)⁴⁰. Ponadto Sąd Najwyższy zasadnie przypomniał, że przestępstwo skarbowe z przepisu art. 77 § 1 k.k.s. nie jest – jak do czasu nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego z 2005 roku – tzw. przestępstwem formalnym⁴¹.

9. ZAKRES POJĘCIA POBRANIA PODATKU (ART. 77 K.K.S.)
– WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO
Z DNIA 12 LUTEGO 2021 R., SYGN. II FSK 3827/18, LEX/EL. NR 3179263

Treść wskazanego przepisu art. 77 k.k.s. została przywołana powyżej⁴². Zgodnie zaś z tezą wskazanego orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego przepis art. 77 k.k.s. penalizuje samo nieodprowadzenie w terminie pobranych od podatnika kwot podatku. Przez pobranie od podatnika podatku rozumie się nie tylko fizyczne przejęcie od podatnika określonej kwoty stanowiącej część jego wynagrodzenia brutto, ale także samo potrącenie mu z wynagrodzenia kwoty należnego podatku (zaliczki na podatek). Pobranie podatku jest też czynność techniczna polegająca na takim potrąceniu, bez względu na to, czy potrącający ją płatnik ma środki finansowe na odprowadzenie pobranego podatku, działalność gospodarczą, spłatę zobowiązań, wypłatę wynagrodzeń itd.⁴³

Przedmiotowa sprawa dotyczyła skargi spółki z o.o. na postanowienie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej dotyczące odmowy zawieszenia postępowania w sprawie odpowiedzialności płatnika z tytułu zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził m.in., że organ podatkowy zawiesza postępowanie, jeśli

⁴⁰ Zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 226–227 oraz 228.

⁴¹ Szerzej zob. J. Izydorczyk, *Glosa...*, s. 59–63.

⁴² Przepisy art. 77 §§ 1–3 k.k.s. regulują tzw. nieodprowadzenie w terminie przez płatnika pobranego podatku – zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 365–367.

⁴³ LEX/el. nr 3179263.

rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd. Jak przypominał Naczelny Sąd Administracyjny, są więc cztery istotne elementy składające się na ustawową konstrukcję zagadnienia wstępnego⁴⁴:

- 1) musi ono powstać w toku postępowania podatkowego;
- 2) jego rozstrzygnięcie należy do innego organu lub sądu;
- 3) rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego;
- 4) istnieje zależność między rozstrzygnięciem zagadnienia wstępnego a rozpatrzeniem sprawy i wydaniem decyzji.

W przedmiotowej sprawie Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że sąd pierwszej instancji prawidłowo uznał, iż związek pomiędzy postępowaniem podatkowym w zakresie odpowiedzialności płatnika z tytułu zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych (za 2016 r.) a postępowaniem w przedmiocie karnoskarbowej odpowiedzialności prezesa zarządu spółki, oskarżonego z art. 77 § 1 w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. był jedynie związkiem faktycznym, który nie powodował konieczności powstrzymania postępowania podatkowego do czasu rozstrzygnięcia postępowania karnego. Żaden przepis ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴⁵ czy też art. 30 o.p. (zakres odpowiedzialności płatnika i inkasenta)⁴⁶ nie uzależnia rozstrzygnięcia sprawy dotyczącej odpowiedzialności płatnika z tytułu takich zaliczek od przesądzenia kwestii odpowiedzialności karnej osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązków płatnika (w tym przypadku prezesa zarządu spółki)⁴⁷.

W przedmiotowym orzeczeniu (uzasadnieniu) Naczelny Sąd Administracyjny słusznie zauważył, że inna jest specyfika (tzw. *ratio legis* regulacji) postępowania karnoskarbowego oraz inna postępowania podatkowego. Wprawdzie oba należą do tzw. prawa publicznego, ale pierwsze jest prawem karnym, gdzie obowiązuje zasada domniemania niewinności (art. 5 § 1 k.p.k.), a drugie postępowaniem administracyjnym, gdzie bada się jedynie tzw. formalizm naruszenia. Postępowanie podatkowe w przedmiotowej sprawie miało na celu określenie wysokości pobranych, a niewpłaconych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych od wypłat wynagrodzeń i świadczeń przez spółkę oraz orzeczenie o odpowiedzialności podatkowej spółki jako

⁴⁴ Ibidem.

⁴⁵ Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.

⁴⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540.

⁴⁷ Ibidem.

płatnika za pobrane, a niewpłacone zaliczki. Podstawę prawną odpowiedzialności płatnika za niewykonanie obowiązków związanych z poborem podatków stanowi art. 30 § 1 o.p. (zakres odpowiedzialności płatnika i inkasenta), z kolei art. 77 k.k.s. penalizuje samo nieodprowadzenie w terminie pobranych od podatnika kwot podatku. Przez pobranie od podatnika podatku rozumie się nie tylko fizyczne przejęcie od podatnika określonej kwoty stanowiącej część jego wynagrodzenia brutto, ale także samo potrącenie mu z wynagrodzenia kwoty należnego podatku (tj. zaliczki), stąd pobraniem podatku jest też czynność techniczna polegająca na takim potrąceniu, bez względu na to, czy potrącający ją płatnik ma środki finansowe na odprowadzenie pobranego podatku, działalność gospodarczą, spłatę zobowiązań, wypłatę wynagrodzeń itp. W konsekwencji samo wypłacenie pracownikowi wynagrodzenia, po odliczeniu uprzednio obliczonego podatku lub zaliczki na podatek, stanowi pobranie podatku od podatnika. Ewentualne zaś problemy finansowe płatnika mogą być uwzględniane przy rozważaniu rodzaju i rozmiaru kary za czyn z art. 77 § 1 k.k.s.⁴⁸

10. ZACHOWANIE OBJĘTE PENALIZACJĄ PRZEPISU ART. 107 K.K.S.
– POSTANOWIENIE SĄDU NAJWYŻSZEGO Z DNIA 27 LIPCA 2021 R.,
SYGN. III KK 10/20, LEX/EL. NR 3248226

Zgodnie z art. 107 k.k.s. kto wbrew przepisom ustawy lub warunkom koncesji, lub zezwolenia urzęda lub prowadzi gry hazardowe, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie; kto na terytorium RP uczestniczy w zagranicznej grze hazardowej, podlega karze grzywny do 120 stawek dziennych; jeżeli sprawca dopuszcza się czynu zabronionego (określonego w ww. § 1) w celu osiągnięcia korzyści majątkowej z organizowania zbiorowego uczestnictwa w grze hazardowej, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie. W wypadku mniejszej wagi sprawca czynu zabronionego (określonego w § 1 lub 2) podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Przepis ten penalizuje więc tzw. nielegalne urządzenie lub prowadzenie gier albo zakładów⁴⁹.

⁴⁸ Zob. uzasadnienie do komentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.

⁴⁹ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 459–466.

Teza wyżej wymienionego postanowienia Sądu Najwyższego brzmi następująco: nie ulega zatem wątpliwości, że prawomocne skazanie za przestępstwo z art. 107 § 1 k.k.s., popełnione w innym miejscu i przy użyciu innych automatów, nawet przy uprzednim przyjęciu przez sąd skazujący za przestępstwa podobne działania w warunkach czynu ciągłego (art. 6 § 2 k.k.s.), w którym czas jego popełnienia obejmuje okres popełnienia obecnie osądzanego czynu z art. 107 § 1 k.k.s., nie stanowi przeszkody w postaci powagi rzeczy osądzonej, gdyż nie jest spełniony warunek tożsamości czynów. Ponadto Sąd Najwyższy stwierdził, iż przestępstwo z nielegalnego urządzania lub prowadzenia gier albo zakładów ma charakter trwały, ponieważ polega m.in. na wywołaniu i utrzymaniu stanu przestępczego. Jednocześnie – zdaniem Sądu Najwyższego – należy pamiętać, iż jest to przestępstwo trwałe jedynie w odniesieniu do konkretnego automatu i jego lokalizacji – nie obejmuje więc wszystkich podobnych zachowań danego sprawcy na terytorium całego kraju⁵⁰.

Zdaniem Sądu Najwyższego działania oskarżonego, polegające na popełnieniu przestępstwa skarbowego z art. 107 § 1 k.k.s., będącego przedmiotem postępowania, były tożsame z przestępstwem skarbowym kwalifikowanym z art. 107 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s., za które został on wcześniej skazany prawomocnym wyrokiem. Dodatkowo Sąd Najwyższy zaznaczył, że samo istnienie w obiegu prawnym wyroków dotyczących popełnienia przestępstw określonych w art. 107 k.k.s. nie oznacza, że ich wydanie doprowadzi automatycznie do powstania stanu rzeczy osądzonej w odniesieniu do wszystkich innych zachowań polegających na naruszeniu art. 107 § 1 k.k.s., które miały miejsce w wymienionym w tym wyroku okresie i w różnych miejscach. Sąd Najwyższy powołał się przy tym na liczne inne judykaty, stanowiące, że uprzednie prawomocne skazanie za przestępstwo z art. 107 § 1 k.k.s. w warunkach czynu ciągłego (art. 6 § 2 k.k.s.), popełnione w innym miejscu, z wykorzystaniem innych podmiotów gospodarczych, w którym czas jego popełnienia obejmuje okres popełnienia czynu z art. 107 § 1 k.k.s., co do którego jeszcze toczy się postępowanie karnoskarbowe, nie stanowi w tym późniejszym procesie przeszkody procesowej w postaci powagi rzeczy osądzonej, ponieważ nie jest spełniony warunek tożsamości czynów. Nie istnieje zatem możliwość przyjęcia konstrukcji tożsamości czynu w rozumieniu art. 6 §§ 1 i 2 k.k.s. w odniesieniu do innego, wcześniej prawomocnie osądzanego przestępstwa z art. 107 § 1 k.k.s.

⁵⁰ LEX/el. nr 3248226.

w zw. z art. 6 § 2 k.k.s., popełnionego w innym miejscu i w stosunku do innego automatu. Dlatego też zachowanie osoby, która nie mając koncesji na prowadzenie kasyna, podejmuje działanie w postaci urządzania gry na automatach w różnych miejscach (miejscowościach, lokalach) i utrzymuje taki stan, stanowi każdorazowo – od strony prawnokarnej – inny czyn, podjęty z zamiarem naruszenia prawa w każdym z tych miejsc (automaty do gier eksploatowane przez podmioty mające koncesję na prowadzenie kasyna muszą być każdorazowo zarejestrowane przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, co oznacza dopuszczenie automatu do eksploatacji)⁵¹.

11. PROBLEMATYKA TOŻSAMOŚCI I WIELOŚCI CZYNÓW
W ODNIESIENIU DO PRZESTĘPSTWA NIELEGALNEGO URZĄDZANIA GIER
HAZARDOWYCH NA AUTOMATACH (ART. 107 K.K.S.)
– WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W OLSZTYNIE
Z DNIA 5 MAJA 2021 R., SYGN. II SA/OL 922/20, LEX NR 3186932

Treść wskazanego przepisu art. 107 k.k.s. została przywołana powyżej⁵². Teza orzeczenia jest następująca: określone znamię czasownikowe jest ściśle związane z miejscem, w którym urządzenie gier następuje; sprawca dopuszcza się tylu odrębnych pod względem karnoprawnego wartościowania zachowań polegających na urządzaniu gier, w ilu odrębnych od siebie miejscach gry są urządzone⁵³.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie wskazał na fakt, że podstawę rozstrzygnięcia stanowiły przepisy ustawy o grach hazardowych. W dniu 1 kwietnia 2017 roku weszła w życie ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw⁵⁴, na mocy której został zmieniony przepis art. 89 u.g.h, ustanawiający odpowiedzialność administracyjną podmiotu urządzającego gry. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie wskazał przy tym, że dla oznaczenia podmiotu, wobec którego może być egzekwowana odpowiedzialność administracyjna za popełnienie deliktu polegającego na urządzaniu gier na automatach poza

⁵¹ Zob. art. 23a ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2009 r. Nr 201, poz. 1540), dalej: u.g.h. i uzasadnienie do komentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.

⁵² Przepis ten penalizuje tzw. nielegalne urządzenie lub prowadzenie gier albo zakładów – zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 459–466.

⁵³ LEX/el. nr 3186932.

⁵⁴ Dz.U. z 2017 r., poz. 88.

kasynem gry, ustawodawca używa pojęcia „urządzającego gry”. Problem dotyczył tutaj tego, czy skarżący mógł być uznany za „urządzającego gry” w sytuacji, gdy został on skazany prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo z art. 107 § 1 k.k.s., polegające na „prowadzeniu gier”. Wojewódzki Sąd Administracyjny stwierdził przy okazji, iż kara przewidziana w art. 107 k.k.s. ma charakter odwetowy (penalny), natomiast kara administracyjna, określona w art. 89 u.g.h., nie ma takiego charakteru (tzw. *ratio legis* regulacji). Celem sankcji administracyjnej jest przede wszystkim zastosowanie przymusu dla zagwarantowania skuteczności norm prawa administracyjnego, a tym samym zapewnienie efektywności działań administracji publicznej. Są to więc dwa zupełnie różne rodzaje odpowiedzialności w ramach prawa publicznego, którą determinują różne przesłanki. Odpowiedzialność karnoskarbowa oparta jest zawsze na zasadzie winy, którą można przypisać osobie fizycznej (czyli musi zostać w trybie określonym przez ustawę przełamana zasada domniemania niewinności z art. 5 § 1 k.p.k.), odpowiedzialność administracyjna zaś oparta jest tylko na przesłance obiektywnego naruszenia prawa (a więc na tzw. formalizmie naruszenia prawa)⁵⁵.

12. PRZESTĘPSTWO SKARBOWE Z ART. 107 § 1 K.K.S.

– WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W OLSZTYNIE
Z DNIA 11 MAJA 2021 R., SYGN. II SA/OL 907/20, LEX/EL. NR 3188231

Treść wskazanego przepisu art. 107 k.k.s. została przywołana wcześniej⁵⁶. Teza wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie jest następująca: sprawca dopuszcza się tyłu odrębnych pod względem karnoprawnego wartościowania zachowań polegających na urządzaniu gier, w ilu odrębnych od siebie miejscach gry są urządzane⁵⁷.

Jak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie, w przedmiotowej sprawie dokonano oceny zachowania osoby na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 1 i 2 u.g.h., regulującego podmioty podlegające karze pieniężnej oraz jej wysokość – zgodnie z którym karze takiej podlega urządzający gry hazardowe bez koncesji, bez zezwolenia lub bez dokonania wymaganego zgłoszenia oraz urządzający gry hazardowe na podstawie udzielonej

⁵⁵ Zob. uzasadnienie do prezentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.

⁵⁶ Wskazano już, że przepis ten penalizuje tzw. nielegalne urządzanie lub prowadzenie gier albo zakładów – zob. T. Grzegorzcyk, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 459–466.

⁵⁷ LEX/el. nr 3188231.

koncesji, udzielonego zezwolenia lub dokonanego zgłoszenia, który narusza warunki zatwierdzonego regulaminu, udzielonej koncesji, udzielonego zezwolenia lub dokonanego zgłoszenia, lub prowadzi gry na automatach do gier, urządzeniu losującym lub urządzeniach do gier bez wymaganej rejestracji automatu do gier, urządzenia losującego lub urządzenia do gry. Jest to więc delikt administracyjny – jak zauważył Wojewódzki Sąd Administracyjny – polegający wyłącznie na urządzaniu gier hazardowych i nie obejmuje on prowadzenia gier. Natomiast art. 107 k.k.s. stanowi, iż sprawca „urządza i prowadzi”, przy czym żadne z tych działań nie jest ustawowo zdefiniowane, często są używane zamiennie, a ich znaczenie wymaga ustalenie prawidłowego kontekstu. Skarżący został uznany za urządzającego gry w rozumieniu wyżej wymienionych przepisów o grach hazardowych z racji podejmowania czynności, które jednoznacznie wskazywały na jego świadomy współdziałanie w działalności zabronionej. Wojewódzki Sąd Administracyjny stwierdził przy tym, iż sprawca poprzez wykonywanie czynności związanych z obsługą automatów, które służyły do prowadzenia nielegalnych gier hazardowych, czynnie współdziałał z właścicielem tych urządzeń, podejmując ryzyko związane zarówno z konsekwencjami karnymi, jak i konsekwencjami administracyjnymi. Przesłanką zaś wymierzenia kary pieniężnej jest naruszenie obowiązku prawnego wynikającego z ustawy, a nie wina sprawcy (kara ta jest nakładana w razie zaistnienia przesłanek obligatoryjnie i w stałej wysokości, tj. 100 000 zł od każdego automatu). Z kolei odpowiedzialność z art. 107 § 1 k.k.s. pozostaje bez wpływu na rozstrzygnięcie sprawy w przedmiocie nałożenia kary pieniężnej na urządzającego gry, wbrew przepisom ustawy o grach hazardowych⁵⁸.

13. ZNAMIONA „TRUDNIENIA SIĘ SPRZEDAŻĄ” A „TRUDNIENIA SIĘ SPRZEDAŻĄ LOSÓW LUB INNYCH DOWODÓW UDZIAŁU W GRZE LOSOWEJ, ZAKŁADZIE WZAJEMNYM LUB GRZE NA AUTOMACIE” (ART. 110 K.K.S.)
– WYROK SĄDU NAJWYŻSZEGO Z DNIA 26 KWIETNIA 2021 R.,
SYGN. IV KK 27/20, LEX/EL. NR 3232244

Zgodnie z art. 110 k.k.s. kto, nie będąc do tego uprawnionym, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej trudni się sprzedażą losów lub innych dowodów udziału w grze losowej, zakładzie wzajemnym lub grze na automacie,

⁵⁸ Zob. uzasadnienie do komentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.

podlega karze grzywny do 360 stawek dziennych albo karze ograniczenia wolności, albo obu tym karom łącznie. Przepis ten penalizuje tzw. nielegalną sprzedaż losów loterii lub zakładu⁵⁹.

Teza wyżej wymienionego judykatu Sądu Najwyższego brzmi następująco: skoro czynność sprawcza została określona w sposób zbiorowy („trudnienie się sprzedażą”), także zawarte w tym przepisie pojęcie czynności wykonawczej należy rozumieć szeroko, obejmuje więc nie tylko sprzedaż w rozumieniu art. 535 Kodeksu cywilnego, ale też czynności towarzyszące, tj. organizacyjne, logistyczne, reklamowe itp.⁶⁰

Sprawa dotyczyła oskarżenia z przepisu art. 110 k.k.s., w którym w pierwszej instancji (przed Sądem Rejonowym) oskarżony został skazany za to, że w ustalonym okresie, w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu tego samego zamiaru i z wykorzystaniem takiej samej sposobności, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, nie będąc do tego uprawnionym, trudnił się sprzedażą kuponów do gier losowych na zakłady. Sąd Najwyższy uznał, że (i przywołał przy tym wiele stanowisk przedstawicieli doktryny) w wyżej wymienionym przepisie określono działanie sprawcy jako „trudnienie się” sprzedażą. Pojęcia tego nie można jednak utożsamiać ze sprzedażą jako czynnością prawną określoną w przepisach Kodeksu cywilnego (art. 535 i następane). Gdyby ustawodawca chciał zrównać znamię czynności sprawczej ze sprzedażą w znaczeniu cywilistycznym, to nadałby art. 110 k.k.s. odpowiednie brzmienie, na podstawie którego karze tam przewidzianej podlegałby ten, „kto nie będąc do tego uprawnionym, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej sprzedaje losy lub inne dowody udziału w grze losowej, zakładzie wzajemnym lub grze na automacie”. Ma rację Sąd Najwyższy, że nie jest to różnica wyłącznie redakcyjna – skoro czynności czasownikowe: „sprzedaje”, „dokonuje sprzedaży”, „wykonuje działalność gospodarczą polegającą na kupnie i sprzedaży” lub „pośrednictwie w ich kupnie i sprzedaży” zostały uczynione znamieniem innych czynów stypizowanych w Kodeksie karnym skarbowym, np. z art. 62 § 4 k.k.s. (tzw. sprzedaż z pominięciem kasy rejestrującej), art. 63a § 1 k.k.s. (tzw. sprzedaż wyrobów akcyzowych bez ich uprzedniego prawidłowego oznaczenia odpowiednimi znakami akcyzy), art. 106d § 1 k.k.s. (tzw. nielegalna działalność kantorowa)⁶¹. Zresztą – co

⁵⁹ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 471–472.

⁶⁰ LEX/el. nr 3232244.

⁶¹ Ibidem.

należy tutaj przypomnieć – znamiona zawarte w ustawach prawa karnego materialnego nie podlegają żadnej wykładni poza językowym brzmieniem przepisu (!).

Dodatkowo Sąd Najwyższy zauważył, że rozumienie wyżej wymienionego znamienia nie może być również oderwane od ogółu uregulowań normatywnych dotyczących działalności, którą można zbiorczo określić jako hazardową, określonych w przepisach ustawy o grach hazardowych, które nie przewidują możliwości pośrednictwa pomiędzy organizatorem gry hazardowej a jej uczestnikiem w zakresie czynności związanych z ich urządzaniem. Czynności te są bowiem dokonywane pomiędzy podmiotem zarządzającym grę hazardową a graczem (uczestnikiem gry hazardowej). Z tego względu już sama próba pośredniczenia w tych czynnościach pomiędzy zarządzającym grę a graczem, poza wypadkami przewidzianymi przez ustawę o grach hazardowych, stanowi naruszenie przepisów prawa⁶².

14. SAMODZIELNOŚĆ SĄDU KARNEGO WOBEC DECYZJI PODATKOWEJ

ART. 113 § 1 K.K.S. W ZWIĄZKU Z ART. 8 § 1 K.P.K.

– WYROK SĄDU APELACYJNEGO W SZCZECINIE Z DNIA 11 MARCA 2021 R.,
SYGN. II AKA 153/20, LEX/EL. NR 3262606

Zgodnie z przepisem art. 113 § 1 k.k.s. w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednie przepisy Kodeksu postępowania karnego, jeżeli przepisy Kodeksu karnego skarbowego nie stanowią inaczej. Natomiast zgodnie z przepisem art. 8 k.p.k.⁶³ sąd karny rozstrzyga samodzielnie zagadnienia faktyczne i prawne oraz nie jest związany rozstrzygnięciem innego sądu lub organu; prawomocne rozstrzygnięcia sądu kształtujące prawo lub stosunek prawny są jednak wiążące. Przepis art. 113 § 1 k.k.s. reguluje więc tzw. odpowiednie stosowanie norm Kodeksu postępowania karnego w sprawach dotyczących czynów karnoskarbowych⁶⁴.

Zgodnie z tezą wyroku Sądu Apelacyjnego w Szczecinie przy ustalaniu zasad związania sądu karnego ustaleniami zawartymi w decyzjach organów

⁶² Zob. uzasadnienie do komentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.

⁶³ Zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. I, art. 1–467, Warszawa 2014, s. 82–89.

⁶⁴ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 476–481; T. Grzegorzczak, J. Tylman, *Polskie postępowanie karne*, Warszawa 2014, s. 920–932.

skarbowych trzeba uznać zasadę samodzielności jurysdykcyjnej sądu (art. 8 § 1 k.p.k.), co jednakże nie zakazuje sądowi czynienia własnych ustaleń na podstawie decyzji administracyjnej, o ile uzna ją za dowód przydatny w sprawie. Nie można jednakże automatycznie przesądzać o związaniu sądu decyzją, gdyż nie jest to akt konstytucyjny⁶⁵.

W przedmiotowym orzeczeniu (i bardzo obszernym uzasadnieniu wraz z powołaniem się na liczne orzeczenia innych sądów) Sąd Apelacyjny w Szczecinie stwierdził m.in., że słuszny jest pogląd, iż w postępowaniu o czyny karnoskarbowe zasada samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego obowiązuje stosownie do art. 113 k.k.s. i w tym postępowaniu nie podlega ani osłabieniu, ani dalszym wyjątkom, niż określone w art. 8 § 2 k.p.k. Sąd karny jest zatem uprawniony i zobowiązany zarazem do tego, aby samodzielnie badać kwestię istnienia zobowiązania podatkowego oraz wysokość podatku określonego decyzją organów administracyjnych. Dlatego też wydanie decyzji administracyjnej przez organy podatkowe nie wiąże sądu karnego, gdyż decyzja taka nie ma waloru konstytucyjnego w rozumieniu art. 8 § 2 k.p.k., nie stanowi zatem wyjątku od zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądu⁶⁶.

15. WNIESIENIE AKTU OSKARŻENIA PRZEZ FINANSOWY ORGAN POSTĘPOWANIA PRZYGOTOWAWCZEGO A BRAK SKARGI UPRAWNIENEGO OSKARŻYCIELA (ART. 155 § 1 K.K.S.) – WYROK SĄDU NAJWYŻSZEGO Z DNIA 18 LISTOPADA 2021 R., SYGN. V KK 350/21, LEX/EL. NR 3272222

Zgodnie z przepisem art. 155 § 1 k.k.s. w sprawie, w której finansowy organ postępowania przygotowawczego prowadził śledztwo oraz w sprawie o przestępstwo skarbowe, w której prowadził on dochodzenie objęte nadzorem prokuratora, organ ten, jeżeli nie umarza postępowania, sporządza w ciągu 14 dni od zakończenia dochodzenia lub śledztwa akt oskarżenia i przesyła go wraz z aktami prokuratorowi, ze wskazaniem, jaki materiał dowodowy przedstawiono stronom podczas czynności, o której mowa w art. 154a k.k.s. (tzw. końcowe zaznajomienie z materiałem postępowania przygotowawczego), jako przekazywany do sądu wraz z aktem oskarżenia, przekazując jednocześnie prokuratorowi także ewentualne wnioski,

⁶⁵ LEX/el. nr 3262606.

⁶⁶ Zob. uzasadnienie do komentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.

o których mowa w § 7 (wniosek o nałożenie odpowiedzialności posiłkowej oraz wniosek o zobowiązanie określonego podmiotu do zwrotu na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego korzyści majątkowej uzyskanej z przestępstwa skarbowego zarzucanego oskarżonemu), oraz dowody rzeczowe. Przepis ten reguluje więc zasady sporządzania i wnoszenia aktu oskarżenia w sprawach karnoskarbowych⁶⁷.

Teza wyroku Sądu Najwyższego jest następująca: decyzja prokuratora o przedłużeniu czasu trwania dochodzenia prowadzonego przez finansowy organ powoduje, że postępowanie to należy traktować jako objęte nadzorem prokuratora w rozumieniu art. 155 § 1 k.k.s. Decyzja taka, jako poprzedzona obowiązkiem zapoznania się przez prokuratora z wykonanymi czynnościami i zebranych dowodami, ma charakter nadzorczy – co oznacza, że w konsekwencji wymusza również zatwierdzenie przez prokuratora aktu oskarżenia sporządzonego przez finansowy organ postępowania przygotowawczego, a następnie wniesienie go do właściwego sądu. Natomiast w przypadku, gdy ten akt oskarżenia został wniesiony przez finansowy organ postępowania przygotowawczego, zachodzi negatywna przesłanka procesowa w postaci braku skargi uprawnionego oskarżyciela (art. 17 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.)⁶⁸.

Jak zauważył przy tym Sąd Najwyższy, w stanie prawnym obowiązującym po 30 czerwca 2015 roku, w którym zarówno wszczęto postępowanie przygotowawcze, jak i nastąpiło wniesienie do sądu aktu oskarżenia, przepis art. 155 § 1 k.k.s. (w wersji nadanej przez nowelizację z roku 2013) określał, że w sprawie o przestępstwo skarbowe, w której finansowy organ postępowania przygotowawczego prowadził dochodzenie objęte nadzorem prokuratora, organ ten sporządzał akt oskarżenia i przysyłał go wraz z aktami sprawy prokuratorowi i wskazywał, jaki materiał dowodowy ma być przekazywany sądowi. Z kolei – jak stwierdził dalej Sąd Najwyższy – z treści art. 155 § 2 k.k.s. wynika, że w takiej sytuacji akt oskarżenia zatwierdza i wnosi do sądu prokurator, wskazując w akcie oskarżenia finansowy organ postępowania przygotowawczego, który prowadził postępowanie i któremu przysługują przed sądem uprawnienia oskarżyciela publicznego. W przedmiotowej sprawie uprawnionym do zatwierdzenia i wniesienia aktu oskarżenia był więc prokurator, a nie finansowy organ postępowania przygotowawczego. Prokurator bowiem w ramach czynności nadzoru przedłużył

⁶⁷ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 630–632.

⁶⁸ LEX/el. nr 3272222.

dochodzenie i ta decyzja, jako poprzedzona obowiązkiem zapoznania się przez prokuratora z wykonanymi czynnościami i zebranymi dowodami, miała charakter nadzorczy – tym samym wymusiła także zatwierdzenie przez prokuratora aktu oskarżenia sporządzonego przez finansowy organ postępowania przygotowawczego, a następnie wniesienie aktu oskarżenia do sądu⁶⁹.

BIBLIOGRAFIA

- Grzegorzczuk T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Kraków 2009.
Grzegorzczuk T., *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. I, art. 1–467, Warszawa 2014.
Grzegorzczuk T., Tylman J., *Polskie postępowanie karne*, Warszawa 2014.
Izydorczyk J., *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 15 stycznia 2021 roku, sygn. III KK 321/19*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.01.04>
Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017.

REVIEW OF JURISPRUDENCE IN CRIMINAL AND FISCAL CASES REGARDING TAX OBLIGATIONS AND OTHER OBLIGATIONS IN RELATION TO THE SO-CALLED FINANCIAL INTEREST OF THE STATE (IN 2021)

Summary. The article shows a jurisprudence in criminal and fiscal cases regarding tax obligations and other obligations in relation to the so-called financial interest of the state in 2021. The review is based on the provisions of the fiscal penal code (KKS of 1999).

Keywords: taxes, fiscal penal code, KKS, criminal and fiscal cases, financial interest of the state, courts

⁶⁹ Zob. uzasadnienie do prezentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.