

Pojęcia kluczowe: *prawo karne skarbowe, formy stadialne, usiłowanie, przygotowanie*

Artykuły

Jacek Duda

SZCZEGÓLNE ODMIANY FORM STADIALNYCH W PRAWIE KARNYM SKARBOWYM

W artykule dokonano analizy szczególnych typów czynów zabronionych, zawartych w art. 65 § 2a i 2b, art. 67 § 2 i art. 69a § 1a ustawy – Kodeks karny skarbowy. Autor wskazuje, że przepisy te częściowo stanowią odmiany karalnego usiłowania czynów zabronionych z art. 65 § 1 i art. 69a § 1 Kodeksu karnego skarbowego, bądź też odmiany *sui generis* przygotowania do przestępstwa. Postuluje jednocześnie ich zastąpienie całościową regulacją w części ogólnej Kodeksu.

1. WPROWADZENIE

Problematyka odpowiedzialności karnoskarbowej na etapie przed dokonaniem przestępstwa lub wykroczenia skarbowego nie była dotąd przedmiotem szerszych rozważań w literaturze przedmiotu¹. Nie ulega wątpliwości, że konstrukcja form stadialnych odgrywa w praktyce stosowania Kodeksu karnego skarbowego² znacznie mniejszą rolę, niż ma to miejsce w powszechnym prawie karnym. Źródeł takiego stanu rzeczy należy upatrywać w daleko idącym ograniczeniu karalności etapu przeddokonania deliktów skarbowych oraz w metodzie typizacji czynów zabronionych. Penalizacją objęte są bowiem zachowania na przedpolu naruszenia interesów fiskalnych Skarbu Państwa i innych jednostek, stanowiące

¹ Zob. jednak P. Lewczyk, *Usiłowanie przestępstwa karnego skarbowego*, „Prokuratura i Prawo” 2012/7–8, s. 31 i n.

² Ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2022 r. poz. 1301 ze zm.), dalej k.k.s.

czynny z abstrakcyjnego lub konkretnego narażenia dobra prawnego na niebezpieczeństwo. Z tego też powodu w literaturze postuluje się nawet rezygnację z karalności usiłowania przestępstw skarbowych³.

Regulacji problematyki form stadialnych w części ogólnej Kodeksu karnego skarbowego towarzyszą zawarte w części szczególnej typy czynów zabronionych, których popełnienie stanowi etap na drodze do dokonania innego czynu zabronionego, a które na pierwszy rzut oka jawią się jako mające charakter dokonanych przestępstw lub wykroczeń skarbowych. Celem tego opracowania jest dogmatyczna analiza⁴ tych właśnie typów czynów zabronionych, zbiorczo nazwanych mianem szczególnych odmian form stadialnych.

2. KARALNOŚĆ FORM STADIALNYCH W KODEKSIE KARNYM SKARBOWYM

Kodeks karny skarbowy nie zawiera definicji przygotowania ani odesłań w tym zakresie do przepisów Kodeksu karnego⁵. W związku z powyższym przygotowanie jest niekaralne zarówno w przypadku przestępstw, jak i wykroczeń skarbowych⁶.

Z kolei usiłowanie zostało uregulowane w art. 21 k.k.s. Przepis ten, ze względu na jego umiejscowienie w rozdziale trzecim, dotyczącym wyłącznie odpowiedzialności karnej za przestępstwa skarbowe, nie znajduje zastosowania do wykroczeń skarbowych. Odpowiedzialność za te czyny zabronione jest ograniczona do etapu dokonania.

Zgodnie z art. 21 § 3 k.k.s. do usiłowania przestępstwa skarbowego stosuje się odpowiednio przepisy art. 13, 14 § 2 i art. 15 k.k. Dokonano więc recepcji definicji usiłowania, zarówno udolnego, jak i nieudolnego, znajdującej się w Kodeksie karnym. Do przestępstw skarbowych nie stosuje się art. 14 § 1 k.k., ponieważ Kodeks karny skarbowy zagadnienie to reguluje odmiennie, przewidując ustawowe zagrożenie za usiłowanie w wysokości dwóch trzecich górnej granicy ustawowego zagrożenia przewidzianego za dokonanie danego przestępstwa skarbowego. Nadto, odmiennie niż w przypadku przestępstw, usiłowanie przestępstwa skarbowego zagrożonego karą nieprzekraczającą roku pozbawienia wolności lub karą łagodniejszą jest karalne tylko wtedy, gdy Kodeks tak sta-

³ P. Lewczyk, *Usiłowanie...*, s. 44–46.

⁴ Pod pojęciem dogmatyki rozumiem nie tylko badania naukowe nad rozwiązywaniem trzech klasycznych typów zagadnień szczegółowych nauk prawnych, to jest problemów interpretacyjnych, systematyzacyjnych i walidacyjnych, ale również rozważania aksjologiczne i formułowanie postulatów *de lege ferenda*. Na temat współczesnego paradygmatu dogmatyki prawa zob. K. Pleszka, *O paradygmacie dogmatyki prawa (w:) Zasady procesu karnego wobec wyzwań współczesności. Księga ku czci profesora Stanisława Waltosia*, red. J. Czapska, A. Gaberle, A. Światłowski, A. Zoll, Warszawa 2000, s. 763 i n., w szczególności s. 770–771.

⁵ Ustawa z 6.06.1997 – Kodeks karny (Dz.U. z 2022 r. poz. 1138 ze zm.), dalej k.k.

⁶ Zob. J. Sawicki, G. Skowronek, *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne, procesowe i wykonawcze*, Warszawa 2021, s. 75, I. Sepiolo-Jankowska, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2017, s. 35.

nowi (art. 21 § 1 k.k.s.). Skorzystano więc w tym zakresie z klauzuli karalności usiłowania⁷.

Artykuł 15 k.k., przewidujący instytucję czynnego żalu przy usiłowaniu, znajduje zastosowanie do przestępstw skarbowych z jedną istotną modyfikacją. Kodeks karny skarbowy nie wymaga bowiem dobrowolności odstąpienia od dokonania czynu zabronionego (art. 21 § 3 w zw. z art. 20 § 4 k.k.s.). Należy przy tym pamiętać, że do wszystkich deliktów skarbowych znajduje zastosowanie instytucja czynnego żalu karnoskarbowego, która umożliwia uniknięcie odpowiedzialności również po popełnieniu czynu zabronionego. Skorzystanie z niej jest możliwe w przypadku zawiadomienia odpowiedniego organu powołanego do ścigania przestępstw lub wykroczeń skarbowych o popełnieniu czynu zabronionego i ujawnienia istotnych okoliczności tego czynu (art. 16 k.k.s.)⁸. Konstrukcja z art. 16 k.k.s. dotyczy zarówno sprawcy dokonanego przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, jak i jedynie usiłowanego, po zakończeniu realizacji znamion usiłowania.

3. FORMY STADIALNE W CZĘŚCI SZCZEGÓLNEJ KODEKSU KARNEGO SKARBOWEGO

W nauce prawa karnego dostrzega się, że oprócz ogólnej regulacji form stadialnych ustawodawca nieraz konstruuje typy czynów zabronionych, których istota sprowadza się do penalizacji zachowań znajdujących się na drodze do dokonania innego czynu zabronionego. Charakter taki mają choćby przestępstwa z konkretnego narażenia dobra prawnego na niebezpieczeństwo względem przestępstw z naruszenia dobra prawnego. Tego rodzaju czyny zabronione mają odmienne znamiona, do których nie należy ani zmierzanie do dokonania innego czynu zabronionego, ani w szczególności zamiar popełnienia docelowego czynu zabronionego, polegającego na naruszeniu dobra prawnego.

Niekiedy jednak ustawodawca tworzy szczególne typy czynów zabronionych, których znamiona spełniają wymogi definicji treściowej odpowiedniej formy stadialnej⁹, a źródłem ich społecznej szkodliwości jest wyłącznie perspektywa dokonania docelowego czynu zabronionego. Ustawa może w takim przypadku zawierać po prostu odesłanie do odpowiedniej, ogólnej definicji formy stadialnej (całkowita względem wzorca odmiana przygotowania lub usiłowania)¹⁰ lub też ograniczać się do penalizacji w przepisie szczególnym określonym czynno-

⁷ Jest to rozwiązanie znane niemieckiemu prawu karnemu, zob. § 23 Abs. 1 niemieckiego kodeksu karnego (Strafgesetzbuch).

⁸ Na temat czynnego żalu w prawie karnym skarbowym zob. J. Raglewski, *Instytucja czynnego żalu w projekcie kodeksu karnego skarbowego na tle art. 7 u.k.s.*, „Przegląd Sądowy” 1997/5–6, s. 20 i n.; J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011.

⁹ Zob. M. Małecki, *Przygotowanie do przestępstwa. Analiza dogmatycznoprawna*, Warszawa 2016, s. 296–297; M. Małecki, *Karalne czy niekaralne formy form stadialnych? (w:) Granice kryminalizacji i penalizacji*, red. S. Pikulski, M. Romańczuk-Grącka, Olsztyn 2013, s. 35–37.

¹⁰ M. Małecki, *Przygotowanie...*, s. 251 i n. Taki zabieg w Kodeksie karnym skarbowym jest stoso-

ści stanowiących usiłowanie lub przygotowanie (niecałkowita względem wzorca odmiana przygotowania lub usiłowania)¹¹. W ramach tej drugiej kategorii wyróżnić można przypadki, w których ustawodawca formułuje znamiona typu czynu zabronionego, który *prima facie* jawi się jako dokonany, ale dokładniejsza interpretacja ujawnia, że w rzeczywistości mamy do czynienia z penalizacją części zachowań stanowiących formę stadialną (tzw. kryptoformy stadialne)¹².

Szczególne typy czynów zabronionych, nawiązujące do definicji form stadialnych, znaleźć można w Kodeksie karnym skarbowym wśród deliktów akcyzowych, a mianowicie w art. 65 § 2a i 2b k.k.s., art. 67 § 2 k.k.s. i art. 69a § 1a k.k.s.¹³

Artykuł 67 § 1 k.k.s. przewiduje karalność podrabiania i przerabiania znaku akcyzy oraz upoważnienia do odbioru banderol. Z kolei zgodnie z art. 67 § 2 k.k.s. podlega odpowiedzialności karnoskarbowej ten, kto w celu popełnienia przestępstwa skarbowego określonego w § 1 uzyskuje lub przysposabia środki. Konstrukcja czynu zabronionego z art. 67 § 2 k.k.s. jednoznacznie nawiązuje do niektórych czynności przygotowawczych, uregulowanych w Kodeksie karnym. Zgodnie bowiem z art. 16 § 1 k.k. przygotowanie zachodzi tylko wtedy, gdy sprawca w celu popełnienia czynu zabronionego podejmuje czynności mające stworzyć warunki do przedsięwzięcia czynu zmierzającego bezpośrednio do jego dokonania, w szczególności w tymże celu wchodzi w porozumienie z inną osobą, uzyskuje lub przysposabia środki, zbiera informacje lub sporządza plan działania. W związku z tym rozwiązanie to posiada cechy niecałkowitej względem wzorca odmiany przygotowania. Ponieważ jednak Kodeks karny skarbowy nie przejął kodeksowej definicji przygotowania, czyn ten stanowi *sui generis* przestępstwo skarbowe (w typie uprzywilejowanym z art. 67 § 4 k.k.s. wykroczenie skarbowe)¹⁴.

wany w przypadku klauzul karalności usiłowania, zob. art. 69 § 4 k.k.s., art. 70 § 3 k.k.s., art. 85 § 3 k.k.s. i art. 97 § 3 k.k.s.

¹¹ M. Małecki, *Przygotowanie...*, s. 257 i n.

¹² Zob. Z. Ciopiński, *Typizacja przygotowania*, „*Studia Iuridica*” 1982/10, s. 116; M. Małecki, *Przygotowanie...*, s. 275 i n. Por. A. Liszewska, *Formy stadialne popełnienia czynu zabronionego (w:) System prawa karnego*, t. 3, *Nauka o przestępstwie. Zasady odpowiedzialności karnej*, red. R. Dębski, Warszawa 2017, s. 847 i n.; M. Filipczak, *Usiłowanie przestępstwa z abstrakcyjnego narażenia na niebezpieczeństwo*, „*Prokuratura i Prawo*” 2014/2, s. 64 i n.

¹³ Art. 65 § 2a i 2b k.k.s. oraz art. 69a § 1a k.k.s. zostały dodane do rozdziału 6 k.k.s. ustawą z 30.03.2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2021 r. poz. 694), która weszła w życie z dniem 1.05.2021 r.

¹⁴ Zob. I. Sepiolo-Jankowska, *Prawo...*, s. 35; L. Wilk (w:) L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2021, s.372–373; T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 340. Niektórzy autorzy wprost określają tę konstrukcję przygotowaniem do przestępstwa skarbowego (zob. W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 318; G. Skowronek, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 204). Nie sposób natomiast uznać, że przepis ten stanowi typ uprzywilejowany fałszerstwa znaków akcyzy, charakteryzuje się bowiem odrębnymi znamionami, realizowanymi jeszcze przed rozpoczęciem realizacji znamion czynu z art. 67 § 1 k.k.s. (tak, nietrafnie, V. Konarska-Wrzošek (w:) V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2013, s. 73.

Rozwiązanie to prowadzi do aksjologicznej niespójności art. 67 k.k.s. na gruncie odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe. Zgodnie bowiem z art. 67 § 4 k.k.s. czyny wskazane w art. 67 § 1 i 2 k.k.s. mogą zostać zrealizowane w typie uprzywilejowanym wypadku mniejszej wagi, stanowiąc wówczas wykroczenia skarbowe. Przewidziano więc karalność *de facto* czynności przygotowawczych do fałszerstwa znaków akcyzy oraz karalność fałszerstwa jako wykroczeń skarbowych. Nie podlega natomiast odpowiedzialności na podstawie art. 67 § 4 k.k.s. usiłowanie fałszerstwa.

Źródłem kolejnych niespójności jest klauzula czynnego żalu z art. 67 § 3 k.k.s. Zgodnie z tym przepisem nie podlega karze sprawca przestępstwa skarbowego z art. 67 § 2 k.k.s., który odstąpił od jego dokonania, w szczególności zniszczył uzyskane lub przysposobione środki lub zapobiegł skorzystaniu z nich w przyszłości. Są to wymogi znacznie łagodniejsze niż w przypadku czynnego żalu z art. 16 k.k.s. Konstrukcją tą nie objęto wykroczenia skarbowego z art. 67 § 4 k.k.s., co prowadzi do gorszego traktowania sprawcy wykroczenia niż sprawcy przestępstwa¹⁵.

Nowelizacją z 30.03.2021 r. do art. 65 k.k.s., przewidującego przestępstwo paserstwa akcyzowego, dodano paragrafy 2a i 2b. Statuuje one nowe czyny zabronione, polegające na podejmowaniu czynności zmierzających bezpośrednio do nabycia wyrobów akcyzowych, stanowiących przedmiot deliktów skarbowych, o których mowa w art. 65 § 1 i 2 k.k.s. Różnica pomiędzy przepisami § 2a i § 2b art. 65 k.k.s. występuje wyłącznie na płaszczyźnie strony podmiotowej. Pierwszy czyn zabroniony ma charakter umyślny i może zostać zrealizowany zarówno z zamiarem bezpośrednim, jak i wynikowym, podczas gdy drugi cechuje się nieumyślnością. Sprawca bowiem w tym przypadku nie ma świadomości tego, że wyroby akcyzowe pochodzą z czynu zabronionego, ale na podstawie towarzyszących mu okoliczności powinien i może przypuszczać, że stanowią one przedmiot jednego z wymienionych w art. 65 k.k.s. deliktów.

Zawarty w art. 65 § 2a i 2b k.k.s. wymóg, aby czynności podejmowane przez sprawcę zmierzały bezpośrednio do dokonania czynu z art. 65 § 1 lub 2 k.k.s., z punktu widzenia strony przedmiotowej sytuuje te konstrukcje normatywne na etapie realizacji znamion usiłowania paserstwa akcyzowego. Nie ma powodów, aby sformułowanie „zmierzające bezpośrednio” rozumieć inaczej niż pojęcie „bezpośredniego zmierzania” na gruncie art. 13 § 1 k.k. Charakterystyka zachowania sprawcy jako „podejmowania czynności” wskazuje jedynie na brak możliwości zrealizowania znamion tych czynów zabronionych przez zaniechanie.

Czyn zabroniony z art. 65 § 2a k.k.s. może zostać popełniony wyłącznie przez osobę, która swoim zamiarem obejmuje bezpośrednio zmierzanie do nabycia wyrobów akcyzowych. W związku z powyższym trudno sobie wyobrazić, aby osoba realizująca znamiona tego czynu zabronionego nie obejmowała umyślnością samego nabycia tychże wyrobów. W konsekwencji należy uznać, że również w za-

¹⁵ G. Łabuda (w:) P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 741.

kresie strony podmiotowej ten typ czynu zabronionego odpowiada usiłowaniu przestępstwa z art. 65 § 1 k.k.s. Cechy tej nie posiada natomiast art. 65 § 2b k.k.s.

W efekcie realizacja znamion czynu zabronionego z art. 65 § 2a k.k.s. zawsze będzie stanowić usiłowanie przestępstwa skarbowego z art. 65 § 1 k.k.s. (które jest karalne na podstawie art. 21 § 1 k.k.s.). Znamiona art. 65 § 2a k.k.s. są przy tym ujęte wężej niż znamiona usiłowania, dotyczą bowiem wyłącznie jednej formy wieloodmianowego przestępstwa skarbowego, to jest nabywania wyrobów akcyzowych. Jest to więc przepis szczególny wobec usiłowania paserstwa akcyzowego, stanowiący przykład niecałkowitej względem wzorca odmiany usiłowania.

W efekcie nowelizacji paradoksalnie doszło do złagodzenia kary za ten czyn zabroniony. Usiłowanie paserstwa akcyzowego jest zagrożone karą w wysokości dwóch trzecich zagrożenia za dokonanie, to jest do 3 lat i 4 miesięcy pozbawienia wolności albo 480 stawek dziennych grzywny. Tymczasem czyn zabroniony z art. 65 § 2a k.k.s. jest zagrożony wyłącznie stosunkowo łagodną grzywną (do 360 stawek dziennych). Natomiast usiłowanie paserstwa akcyzowego polegającego na innych czynnościach niż nabywanie wyrobów akcyzowych nadal kwalifikowane będzie surowiej, na podstawie art. 13 § 1 k.k. w zw. z art. 21 § 3 k.k.s.

Aksjologiczna niespójność nowego uregulowania przekłada się na problematykę odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe. Jeżeli bowiem kwota podatku akcyzowego należnego z tytułu opodatkowania czynności podejmowanych z wyrobami akcyzowymi nie przekracza ustawowego progu, sprawca paserstwa akcyzowego odpowiada za wykroczenie skarbowe (art. 65 § 4 k.k.s.). Ponieważ w ramach nowelizacji rozszerzono odpowiedzialność z tego przepisu również na art. 65 § 2a i 2b k.k.s., to wykroczeniem skarbowym jest również podejmowanie czynności zmierzających bezpośrednio do nabycia wyrobów akcyzowych pochodzących z czynu zabronionego, jeżeli wartość podatku nie przekracza ustawowego progu. Mamy wówczas do czynienia z sytuacją odwrotną niż w przypadku popełnienia przestępstwa skarbowego. Każdy bowiem przypadek umyślnego bezpośredniego zmierzania do dokonania paserstwa akcyzowego, który nie jest objęty zakresem znamion art. 65 § 2a k.k.s., pozostanie bezkarny wobec braku karalności *in genere* usiłowania wykroczeń skarbowych.

To właśnie kwestia odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe paserstwa była prawdopodobnie powodem nowelizacji art. 65 k.k.s. W uzasadnieniu projektu ustawy z 30.03.2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym wprowadzenie art. 65 § 2a k.k.s. wyjaśniono następująco: „w celu ograniczenia popytu na nielegalne wyroby akcyzowe, również te pochodzące z przemytu, zasadnym jest wprowadzenie penalizacji zachowania poprzedzającego nabycie nielegalnych wyrobów akcyzowych, poprzez dodanie w art. 65 k.k.s. § 2a. Pozwoli to na ściganie sprawców nabywających nielegalne wyroby akcyzowe za pośrednictwem środków masowego przekazu (np. Internet), które to wyroby są ujawniane w przesyłkach pocztowych lub kurierskich, zanim dotrą do adresatów. W takich przypadkach, zdaniem judykatury, nie dochodzi do finalizacji umowy nabycia, czyli osoba zamawiająca takie nielegalne wyroby akcyzowe nie może podlegać

odpowiedzialności za ich nabycie. Potrzeba ograniczenia obrotu nielegalnymi wyrobami akcyzowymi (głównie papierosami i tytoniem do palenia) uzasadnia pociąganie do odpowiedzialności także osób zamawiających takie towary z nielegalnego źródła¹⁶.

Treść tego fragmentu uzasadnienia ukazuje, że projektodawcy nie dostrzegli subtelnej różnicy między odpowiedzialnością karną za przestępstwa skarbowe i odpowiedzialnością za wykroczenia skarbowe. Nie ulega wątpliwości, że złożenie zamówienia na wyroby akcyzowe pochodzące z czynu zabronionego nie jest jeszcze ich nabyciem, w związku z czym nie dochodzi wówczas do realizacji znamion czynu zabronionego z art. 65 § 1 k.k.s. w formie dokonania. Zachowanie takie jest jednak w orzecznictwie Sądu Najwyższego traktowane jako usiłowanie¹⁷, które w przypadku art. 65 § 1 k.k.s. jest – jak wspomniano – karalne. Natomiast brak odpowiedzialności, na który powołano się w uzasadnieniu projektu, dotyczy wyłącznie realizacji znamion wykroczenia skarbowego. W efekcie więc ustawodawca, chcąc objąć odpowiedzialnością karną etapy przed dokonaniem wykroczenia skarbowego z art. 65 § 4 k.k.s., jednocześnie doprowadził do złagodzenia odpowiedzialności za niektóre przypadki usiłowania popełnienia przestępstwa skarbowego z art. 65 § 1 k.k.s. Z powyższych względów rozwiązanie to należy uznać za fundamentalnie wadliwe.

Przepisem szczególnym względem regulacji usiłowania nie jest natomiast typ czynu zabronionego z art. 65 § 2b k.k.s. Ponieważ cechuje się nieumyślnością, nie spełnia podmiotowego warunku definicji usiłowania, stanowiąc przestępstwo skarbowe *sui generis* (pseudousiłowanie).

Trzecią regulacją części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego, która stanowi swoistą formę odpowiedzialności na etapie przed dokonaniem przestępstwa skarbowego, jest obowiązujący od 1.05.2021 r. art. 69a § 1a k.k.s. Zgodnie z tym przepisem odpowiedzialności karnoskarbowej podlega ten, kto wbrew przepisom ustawy podejmuje czynności zmierzające do produkcji lub magazynowania wyrobów akcyzowych poza składem podatkowym, lub podejmuje czynności mające stworzyć ku temu warunki, w szczególności w tym celu wchodzi w porozumienie z innymi osobami, uzyskuje lub przysposabia środki lub sporządza plan działania.

Opis czynności wykonawczych w art. 69a § 1a k.k.s. zawiera dwa człony, oddzielone spójnikiem „lub”, w postaci podejmowania czynności zmierzających do produkcji lub magazynowania wyrobów akcyzowych poza składem podatkowym oraz podejmowania czynności mających stworzyć warunki ku zmierzaniu do produkcji lub magazynowania wyrobów akcyzowych poza składem podatkowym.

¹⁶ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym i niektórych innych ustaw, nr UD 35, skierowanego do Sejmu 30.12.2020 r., dostępne na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12341855/12753159/dokument482744.pdf>, (dostęp: 2.11.2022 r.), s. 65–66.

¹⁷ Zob. postanowienie SN z 30.10.2014 r. (I KZP 23/14), OSNKW 2015/1, poz. 3; wyrok SN z 24.03.2015 r. (III KK 54/15), LEX nr 1656508.

Jednocześnie jako przykładowe formy takich czynności wskazano wchodzenie w porozumienie z innymi osobami, uzyskiwanie lub przysposabianie środków lub sporządzanie planu działania.

W sposób niejasny została ujęta strona podmiotowa tego czynu zabronionego. Element podmiotowy znajduje się w ostatniej części przepisu, która wskazuje na przykładowe postacie realizacji znamion („w tym celu”). Wydaje się, że znamię to, przesądzające o kierunkowym charakterze czynu, dotyczy wyłącznie zachowań opisanych po spójniku „lub”, natomiast w pozostałym zakresie czyn ten można popełnić w obu postaciach zamiaru, podobnie jak przestępstwo skarbowe z art. 69a § 1 k.k.s.

Regulacja obejmuje więc zachowania podejmowane przed chwilą dokonania, a nawet przed rozpoczęciem realizacji znamion usiłowania czynu z art. 69a § 1 k.k.s. Po pierwsze, karalność dotyczy czynności charakteryzujących usiłowanie popełnienia przestępstwa z art. 69a § 1 k.k.s. w postaci produkcji lub magazynowania wyrobów akcyzowych. Wydaje się, że sprawca umyślnie zmierzający bezpośrednio do produkcji lub magazynowania wyrobów akcyzowych poza składem podatkowym jednocześnie musi mieć zamiar produkowania lub magazynowania wyrobów akcyzowych poza składem podatkowym. W tym zakresie więc, o ile spełniony jest warunek bezpośredniości zmierzania, czyn z art. 69a § 1a k.k.s. stanowi w rzeczywistości niecałkowitą względem wzorca odmianę usiłowania przestępstwa z art. 69a § 1 k.k.s. Po drugie, odpowiedzialność rozciągnięto również na czynności z punktu widzenia strony przedmiotowej odpowiadające czynnościom przygotowawczym i polegające na zmierzaniu do popełnienia przestępstwa skarbowego z art. 69a § 1 k.k.s., które nie ma bezpośredniego charakteru, oraz na podejmowaniu czynności mających stworzyć ku temu warunki. W tym zakresie czyn zabroniony z art. 69a § 1a k.k.s. należy postrzegać jako przestępstwo lub wykroczenie skarbowe *sui generis*. Należy przy tym zauważyć, że rozróżnienie dwóch postaci przygotowania, to jest zmierzania (niebezpośredniego) oraz tworzenia warunków do usiłowania, jest zbędne. Każde zachowanie stanowiące zmierzanie do popełnienia przestępstwa niecharakteryzujące się jednocześnie bezpośredniością stanowi tworzenie warunków do wejścia na etap bezpośredniego zmierzania do dokonania.

Również to rozwiązanie jest niespójne z ogólną regulacją usiłowania. Wątpliwości może budzić sytuacja, w której sprawca znajdzie się już na etapie bezpośredniego zmierzania do produkcji lub magazynowania wyrobów akcyzowych. Artykuł 13 k.k. w zw. z art. 21 § 3 k.k.s. można byłoby wówczas traktować jako przepis szczególny wobec art. 69a § 1a k.k.s. Skoro bowiem nowy typ czynu zabronionego nie używa znamienia bezpośredniości, to *lege non distinguente* obejmuje wszystkie przypadki zmierzania, bezpośredniego lub niebezpośredniego. Na przeszkodzie traktowaniu art. 13 § 1 k.k. jako *lex specialis* stoi jednak zagrożenie karą, które w przypadku usiłowania popełnienia przestępstwa z art. 69a § 1 k.k.s. jest znacznie niższe niż w przypadku czynu z art. 69a § 1a k.k.s. Ten czyn zabroniony zagrożony jest bowiem taką samą karą jak dokonanie przestępstwa skarbo-

wego z art. 69a § 1 k.k.s. W związku z tym należy uznać, że w przypadku czynu zabronionego z art. 69a § 1 k.k.s. w postaci produkcji lub magazynowania wyrobów akcyzowych art. 13 k.k. w ogóle nie znajdzie zastosowania. Nieracjonalne byłoby bowiem ujęcie, zgodnie z którym bezpośrednio zmierzanie do dokonania czynu z art. 69a § 1 k.k.s. karane byłoby łagodniej niż zachowania mające miejsce wcześniej, niecharakteryzujące się bezpośrednio i stanowiące *de facto* czynności przygotowawcze. Wykładnia taka nie usunie w całości niekonsekwencji nowelizacji, nadal bowiem łagodniej zagrożone będzie usiłowanie przeładowywania wyrobów akcyzowych, która to czynność nie została ujęta w art. 69a § 1a k.k.s. Jednocześnie należy zauważyć, że praktyka identycznego zagrożenia karą *sui generis* czynności przygotowawczych i dokonania przestępstwa skarbowego jest kryminalnopolitycznie nieuzasadniona ze względu na zasadniczo odmienny stopień społecznej szkodliwości tych czynów.

Problemy wykładni art. 69a § 1a k.k.s. mają w istocie akademicki charakter, ponieważ redakcja tego przepisu jest na tyle wadliwa, że w ogóle wyklucza możliwość jego stosowania. Dodano w nim bowiem zastrzeżenie, że penalizowane czynności powinny być podejmowane „wbrew przepisom ustawy”. Zawarcie tego warunku na samym początku przepisu, po znamieniu podmiotu, a przed znamieniem czynności wykonawczej ujętej alternatywnie, wskazuje, że owo odesłanie dotyczy nie tyle samej produkcji lub magazynowania wyrobów akcyzowych, ile właśnie czynności polegających na zmierzaniu do produkcji lub magazynowania oraz na stworzeniu warunków do produkcji lub magazynowania wyrobów akcyzowych. Wszystkie one muszą więc odbywać się „wbrew przepisom ustawy”. Tymczasem ustawa o podatku akcyzowym¹⁸, którą należy uznać za akt normatywny, do którego art. 69a § 1a k.k.s. odsyła, zabrania jedynie produkcji i magazynowania wyrobów akcyzowych poza składem podatkowym (art. 47 u.p.a.)¹⁹. Nie wspomina o żadnych czynnościach mających miejsce przed rozpoczęciem owej produkcji lub magazynowania. Zakazów takich próżno szukać również w innych ustawach. Trudno się temu dziwić, ponieważ normy sankcjonowane, przewidujące zakazy podejmowania określonych czynności mających dopiero w przyszłości doprowadzić do naruszenia lub narażenia na niebezpieczeństwo określonych dóbr prawnych, najczęściej wynikają wyłącznie z prawa karnego, a nie z innych dziedzin prawa²⁰. W efekcie więc jedynym przepisem, który mógłby przewidywać zakaz podejmowania czynności opisanych w art. 69a § 1a k.k.s., jest ten właśnie przepis. Nie sposób jednak uznać, że zwrot „wbrew przepisom ustawy”²¹ odsyła do przepisu, w którym sam się

¹⁸ Ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 143 ze zm.), dalej u.p.a.

¹⁹ A także ich przeładowywania.

²⁰ Zob. M. Małecki, *Przygotowanie...*, s. 43 i n.; W. Wróbel, A. Zoll, *Polskie prawo karne. Część ogólna*, Kraków 2013, s. 110; M. Dąbrowska-Kardas, *Analiza dyrektywalna przepisów części ogólnej kodeksu karnego*, Warszawa 2012, s. 194.

²¹ Użycie tego rodzaju sformułowań w przepisach karnych może mieć różnorodny charakter, stanowiąc odesłanie do regulacji uzupełniającej znamiona typu czynu zabronionego lub też

znajduje. Nie ma więc przepisu ustawy zakazującego zmierzania do produkcji lub magazynowania wyrobów akcyzowych poza składem podatkowym lub zakazującego podejmowania czynności mających stworzyć ku temu warunki. Czynności takie nie będą realizowane „wbrew przepisom ustawy” i w związku z tym nie mogą być bezprawne. Przepis art. 69a § 1a k.k.s. zawiera więc normę pustą i nigdy nie znajdzie zastosowania.

Aby tej wady uniknąć, ustawodawca powinien był odnieść zwrot „wbrew przepisom ustawy” nie do czynności sprawczych zawartych w tym przepisie, ale do samej produkcji lub magazynowania wyrobów akcyzowych. W takim ujęciu przepis ten mógłby brzmieć następująco: „Kto podejmuje czynności zmierzające do produkcji lub magazynowania wyrobów akcyzowych *wbrew* przepisom ustawy poza składem podatkowym, lub podejmuje czynności mające stworzyć ku temu warunki...”. Wówczas norma sankcjonowana zakazująca takich zachowań zawarta byłaby w art. 69a § 1a k.k.s. Oczywiście jest również możliwe, że ustawodawca uzupełni blankiet, umieszczając w ustawie o podatku akcyzowym lub w innej ustawie odpowiedni zakaz. Do tego czasu jednak nie jest możliwe zastosowanie art. 69a § 1a k.k.s.

4. WNIOSKI

Analiza dogmatyczna przepisów art. 65 § 1a i 1b k.k.s., art. 67 § 2 k.k.s. i art. 69a § 1a k.k.s. z punktu widzenia regulacji form stadialnych pozwala na poczynienie pewnych uwag ogólnych. Czyn zabroniony z art. 65 § 1a k.k.s. oraz częściowo czyn zabroniony z art. 69a § 1a k.k.s. (w zakresie, w jakim penalizuje on bezpośrednio zmierzanie do dokonania przestępstwa skarbowego z art. 69a § 1 k.k.s.) nie stanowią przestępstw skarbowych w postaci dokonania, ale niecałkowite względem wzorca odmiany karalnej formy stadialnej usiłowania. Oznacza to, że do obu tych typów czynów zabronionych znajdują zastosowanie przepisy dotyczące czynnego żalu przy usiłowaniu (art. 15 k.k.), dopóki sprawca nie zrealizuje wszystkich znamion czynu zabronionego w postaci dokonania, odpowiednio przestępstwa skarbowego z art. 65 § 1 k.k.s. lub art. 69a § 1 k.k.s. Nie dotyczy to jednak przypadku ujętego w art. 65 § 1b k.k.s. oraz w art. 69a § 1a k.k.s. w zakresie, w jakim przepis ten penalizuje zachowania mające miejsce przed etapem bezpośredniego zmierzania do dokonania przestępstwa skarbowego z art. 69a § 1 k.k.s. Aby chronić zasadę równości i nie traktować łagodniej sprawców czynów zabronionych o większym ciężarze gatunkowym, należy postulować stosowanie w takich przypadkach przepisów o czynnym żalu przez analogię. Podobna sytuacja ma miejsce w przypadku zrealizowania znamion wykroczenia skarbowego z art. 65 § 4 k.k.s. lub z art. 69a § 4 k.k.s., w zakresie, w jakim przepisy te odsyłają do form stadialnych opisanych w art. 65 § 1a i art. 69a § 1a k.k.s., ze względu na brak możliwości odpowiedniego stosowania

podkreślenie źródła bezprawności czynu, którego szukać należy w innym akcie prawnym. Zob. R. Dębski, *Pozaustawowe znamiona przestępstwa*, Łódź 1995, s. 118 i n.

art. 15 k.k. do wykroczeń skarbowych. Również w tym przypadku jedynym rozwiązaniem zapobiegającym gorszemu traktowaniu sprawców wykroczeń skarbowych niż sprawców przestępstw skarbowych jest stosowanie art. 15 k.k. przez analogię.

Obowiązująca formuła odpowiedzialności karnoskarbowej za formy stadialne popełnienia przestępstw i wykroczeń skarbowych jest wadliwa. Jej radykalne ograniczenie w części ogólnej Kodeksu karnego skarbowego oraz wprowadzanie form stadialnych „tylnymi drzwiami” do jego części szczególnej należy ocenić krytycznie. Prowadzi ono do problemów wykładniczych i fundamentalnych niespójności aksjologicznych. Nie da się jednak abstrahować od faktu, że w pewnych sytuacjach karalność usiłowania wykroczeń skarbowych oraz karalność przygotowania do przestępstwa skarbowego mogą być uzasadnione. Dobrym rozwiązaniem byłoby uregulowanie odpowiedzialności za usiłowanie w rozdziale 1 Kodeksu karnego skarbowego i wprowadzenie karalności usiłowania wykroczeń skarbowych wówczas, gdy ustawa tak stanowi. Uzasadnione byłoby również zawarcie w przepisach rozdziału 3 Kodeksu odesłania do regulacji czynności przygotowawczych z Kodeksu karnego. Zmianom tym powinno towarzyszyć usunięcie art. 65 § 2a i 2b k.k.s., art. 67 § 2 i 3 k.k.s. oraz art. 69a § 1a k.k.s. i wprowadzenie na ich miejsce odpowiednich klauzul karalności usiłowania przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego oraz karalności przygotowania do przestępstwa skarbowego.

ABSTRACT

dr Jacek Duda

The author is a PhD in law and associate professor in Chair of Criminal Law at the University of Economics in Krakow, an advocate (District Bar Association in Krakow).

Special variants of forms of commission of offences under fiscal penal law

In the paper author explores idiosyncratic types of prohibited acts, located in articles 65 § 1a and 1b, 67 § 2 and 69a § 1a of fiscal criminal code. He concludes that part of provisions consists only punishable variants of attempt of acts prohibited in art. 65 § 1 and 69a § 1 of fiscal criminal code and the other part are sui generis preparations to prohibited acts. He also proposes replacing singular provisions in part special by complete regulation in part general of the fiscal criminal code.

Keywords: *fiscal criminal law, stage forms, attempt, preparation*

dr Jacek Duda

ORCID: 0000-0001-6361-8260; e-mail: jduda@uek.krakow.pl

Autor jest doktorem nauk prawnych, adiunktem w Katedrze Prawa Karnego Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, adwokatem (Izba Adwokacka w Krakowie).

BIBLIOGRAFIA ZAŁĄCZNIKOWA

- Ciopiński Zdzisław**, *Typizacja przygotowania*, „Studia Iuridica” 1982/10
- Dąbrowska-Kardas Małgorzata**, *Analiza dyrektywalna przepisów części ogólnej kodeksu karnego*, Warszawa 2012
- Dębski Ryszard**, *Pozastawowe znamiona przestępstwa*, Łódź 1995
- Filipczak Mateusz**, *Usiłowanie przestępstw z abstrakcyjnego narażenia na niebezpieczeństwo*, „Prokuratura i Prawo” 2014/2
- Grzegorzczuk Tomasz**, *Kodeks karny skarbowy, Komentarz*, Warszawa 2009
- Kardas Piotr, Łabuda Grzegorz, Razowski Tomasz**, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017
- Konarska-Wrzosek Violetta, Oczkowski Tomasz, Skorupka Jerzy**, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2013
- Kotowski Wojciech, Kurzępa Bolesław**, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007
- Lewczyk Piotr**, *Usiłowanie przestępstwa karnego skarbowego*, „Prokuratura i Prawo” 2012/7–8
- Liszewska Aagnieszka**, *Formy stadialne popełnienia czynu zabronionego (w:) System prawa karnego, t. 3, Nauka o przestępstwie. Zasady odpowiedzialności karnej*, red. R. Dębski, Warszawa 2017
- Małecki Mikołaj**, *Karalne czy niekaralne formy form stadialnych? (w:) Granice kryminalizacji i penalizacji*, red. S. Pikulski, M. Romańczuk-Grącka, Olsztyn 2013
- Małecki Mikołaj**, *Przygotowanie do przestępstwa. Analiza dogmatyczno-prawna*, Warszawa 2016
- Pleszka Krzysztof**, *O paradygmacie dogmatyki prawa (w:) Zasady procesu karnego wobec wyzwań współczesności. Księga ku czci profesora Stanisława Waltosia*, red. J. Czapska, A. Gaberle, A. Świątłowski, A. Zoll, Warszawa 2000
- Raglewski Janusz**, *Instytucja czynnego żalu w projekcie kodeksu karnego skarbowego na tle art. 7 u.k.s.*, „Przeгляд Sądowy” 1997/5–6

- Sawicki Janusz**, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011
- Sawicki Janusz, Skowronek Grzegorz**, *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne, procesowe i wykonawcze*, Warszawa 2021
- Sepioło-Jankowska Iwona**, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2017
- Skowronek Grzegorz**, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2020
- Wilk Leszek, Zagrodnik Jarosław**, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2021
- Wróbel Włodzimierz, Zoll Andrzej**, *Polskie prawo karne. Część ogólna*, Kraków 2013