

# Kara pozbawienia wolności za przestępstwa skarbowe — uwagi co do jej ostatecznego charakteru

JANUSZ SAWICKI

Katedra Prawa o Wykroczeniach i Karnego Skarbowego  
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego

Uwzględniając podstawowy przedmiot ochrony prawa karnego skarbowego, należy stwierdzić, iż podstawową funkcją prawa karnego skarbowego jest funkcja ochronna<sup>1</sup>. Prawo karne skarbowe za pomocą sankcji karnych chroni interesy finansowe oraz budżet państwa i jednostek samorządu terytorialnego, a w wąskim zakresie także Unii Europejskiej, przed czynami mogącymi im zagrozić w sposób abstrakcyjny lub konkretny<sup>2</sup>. Czyny te zostały spenalizowane w Kodeksie karnym skarbowym<sup>3</sup> (w części szczególnej tytułu I) jako przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko: obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji, obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami, obrotowi dewizowemu oraz organizacji gier hazardowych.

---

<sup>1</sup> Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 9.

<sup>2</sup> V. Konarska-Wrzosek, [w:] V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010, s. 22–23.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. — Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.).

Patrząc natomiast na system środków penalnych obowiązujący w prawie karnym skarbowym, nietrudno zauważyć, że w prawie tym funkcjonuje model karania oparty na ustawowym priorytecie środków dolegliwości ekonomicznej. Z jednej strony przemawia za tym niebudząca wątpliwości dominacja kary grzywny za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe<sup>4</sup>, której istotnym wzmocnieniem w odniesieniu do przestępstw skarbowych jest tradycyjna w prawie karnym skarbowym instytucja odpowiedzialności posiłkowej, a wśród środków karnych szczególny charakter przypadku przedmiotów i uzupełniający charakter w odniesieniu do przestępstw skarbowych przypadku korzyści majątkowej (obydwa te środki karne wraz z kompensacyjnym ściągnięciem ich równowartości pieniężnej).

Z drugiej strony wskazuje na to wyjątkowy charakter kary pozbawienia wolności, traktowanej na gruncie prawa karnego skarbowego na zasadzie *ultima ratio*. Kara pozbawienia wolności — ze względu na recepcję poprzez art. 20 § 2 k.k.s. przepisu Kodeksu karnego<sup>5</sup> (art. 58 § 1) — ma charakter ostateczny, tzn. ograniczony do wypadków, gdy inne formy reakcji nie mogą spełnić celów kary. Trzeba jednak wyraźnie zaznaczyć, iż kara pozbawienia wolności w dzisiejszym prawie karnym skarbowym nie odgrywa wiodącej roli. Po pierwsze, kara pozbawienia wolności nigdy nie występuje w Kodeksie karnym skarbowym samodzielnie, zawsze grozi obok kary grzywny. Po drugie, w myśl art. 26 § 1 k.k.s. za przestępstwo skarbowe zagrożone karą pozbawienia wolności możliwe jest — po uwzględnieniu dodatkowych warunków — wymierzenie kary ograniczenia wolności<sup>6</sup>. Oznacza to, że żadne przestępstwo skarbowe nie jest w swej zgeneralizowanej ocenie na tyle groźne, aby wymagało reakcji wyłącznie w postaci kary pozbawienia wolności. Faktycznie więc na gruncie prawa karnego skarbowego kara pozbawienia

---

<sup>4</sup> Zob. szerzej J. Sawicki, *Ustawowy priorytet kary grzywny w prawie karnym skarbowym*, „Zeszyty Naukowe DWSPiT. Studia z nauk społecznych”, nr 5, red. M. Wolański, Polkowice 2012, s. 201–218.

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. — Kodeks karny (Dz.U. Nr 88, poz. 553 ze zm.).

<sup>6</sup> Z. Siwik, *Kara ograniczenia wolności w prawie karnym skarbowym*, „Palestra” 1980, nr 2, s. 22–33; zob. też J. Skupiński, *Kara ograniczenia wolności w polskim prawie karnym powszechnym — jej istota, geneza i prawnomiędzynarodowe uwarunkowania*, „Studia Prawnicze” 1992, nr 4.

wolności — w szczególności w jej postaci bezwzględnej — nie odgrywa zbyt dużej roli, pełni natomiast określoną funkcję w obszarze prewencji ogólnej<sup>7</sup>. Swoistym uzupełnieniem kary pozbawienia wolności w Kodeksie karnym skarbowym jest pozbawienie praw publicznych — środek karny o wyraźnie represyjnym charakterze (dotyczy zarówno praw politycznych, jak i praw obywatelskich i honorowych)<sup>8</sup>, stanowiący reakcję na takie zachowanie się sprawcy przestępstwa skarbowego, które powoduje utratę zaufania publicznego, prestiżu i autorytetu. W prawie karnym skarbowym pozbawienie praw publicznych jest zastrzeżone wyłącznie dla groźnych sprawców poważnych przestępstw skarbowych<sup>9</sup>. Fakultatywność stosowania tego środka w powiązaniu z wymogiem skazania na karę co najmniej 3 lat pozbawienia wolności i to w warunkach nadzwyczajnego obostrzenia kary przemawia wyraźnie za jego nadzwyczajnym charakterem.

Jak podkreśla J. Bafia, system sankcji karnych uzasadnia preferowanie w postępowaniu karnym skarbowym dolegliwości ekonomicznej i naprawienia szkody wyrządzonej przestępstwem skarbowym<sup>10</sup>. Z punktu widzenia ochrony interesów finansowych państwa i pozostałych uprawnionych podmiotów ustawy priorytet środków dolegliwości ekonomicznej należy zatem uznać za główną część systemu środków penalnych. Udział jego składników w ukonstytuowaniu swoistej charakterystyki systemu jest największy<sup>11</sup>. Świadczy o tym obowiązujący w Kodeksie karnym skarbowym katalog kar i środków karnych, przyjmuje się bowiem, że układ kar ujęty w kodeksowych katalogach kar nie jest dziełem przypadku, przeciwnie — wyraża ustawowe priorytety w wyborze rodzaju kary, będące wyrazem określonej filozofii karania<sup>12</sup>. A zatem także z układu kar i środków karnych w Kodeksie karnym skarbowym można wyczytać priorytet represji ekonomicznej, zresztą zu-

<sup>7</sup> V. Konarska-Wrzosek, *op. cit.*, s. 110.

<sup>8</sup> L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 149.

<sup>9</sup> V. Konarska-Wrzosek, *op. cit.*, s. 124–125.

<sup>10</sup> J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1980, s. 85.

<sup>11</sup> Z. Siwik, Wprowadzenie, [w:] *Ustawa karna skarbowa. Teksty jednolite wraz z indeksem rzeczowym i wprowadzeniem prof. dr. hab. Zygryda Siwika*, wyd. 2, Warszawa 1999, s. XXX.

<sup>12</sup> Zob. A. Zoll, [w:] *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, red. G. Bogdan *et al.*, t. I, wyd. II, Kraków 2004, s. 538.

pełnie w tej dziedzinie naturalny, albowiem dostosowany do charakteru zabronionych czynów skarbowych i odpowiadający postulatowi analogii między przestępstwem a karą, głoszących, że sprawca zostaje dotknięty w tej sferze, w której mieścił się jego zewnętrzny czyn i jego psychiczna motywacja<sup>13</sup>. Jak pisze V. Konarska-Wrzosek, zasada priorytetu represji ekonomicznej znajduje głębokie uzasadnienie zarówno w płaszczyźnie odpłaty, jak i w płaszczyźnie utylitarnej i dobrze służy realizacji wszystkich założonych w art. 12 § 2 k.k.s. celów kary<sup>14</sup>. Z. Siwik zwraca przy tym uwagę, że zapewnienie państwu bardziej skutecznej ochrony jego interesów gospodarki finansowej jest możliwe za pomocą środków dolegliwości ekonomicznej, bez konieczności uciekania się do kary pozbawienia wolności. Te środki majątkowe, stosowane za przestępstwa i wykroczenia skarbowe, są również zrozumiałe dla społeczeństwa bardziej niż jakiegokolwiek inne<sup>15</sup>.

Mając na uwadze najważniejsze konsekwencje ustawowego priorytetu środków dolegliwości ekonomicznej, warto określić, jaki jest w takim razie wpływ takiego modelu odpowiedzialności karnej skarbowej na stosowanie kary pozbawienia wolności za przestępstwa skarbowe. Z całego systemu środków penalnych jest to najdrastyczniejsza kara, której skutki są bardzo dotkliwe dla skazanego i jego rodziny. Stygmatyzacyjne piętno kary pozbawienia wolności za przestępstwo skarbowe sięga często okresu znacznie przekraczającego czas jej efektywnego wykonania w zakładzie karnym<sup>16</sup>. Tymczasem, jak słusznie stwierdza Z. Sienkiewicz, racjonalność polityki karnej powinna przejawiać się w sferze rodzajów i rozmiarów kar oraz środków karnych i dyrektyw ich wymiaru<sup>17</sup>. Spór o to, czy represyjność wielu wprowadzanych zmian w systemie kar

<sup>13</sup> L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 110; M. Cieślak, *Grzywna za przestępstwa majątkowe*, NP 1958, nr 1, s. 68; L. Gardocki, *O relacji między typem przestępstwa a zagrożeniem ustawowym*, PiP 1979, nr 8–9, s. 129 nn.

<sup>14</sup> V. Konarska-Wrzosek, *Dyrektywy wyboru kary w polskim ustawodawstwie karnym*, Toruń 2002, s. 182.

<sup>15</sup> Z. Siwik, *System środków penalnych w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 1986, s. 88.

<sup>16</sup> Z. Siwik, *Systematyczny komentarz...*, s. 145.

<sup>17</sup> Z. Sienkiewicz, *Z problematyki środków karnych*, [w:] *Węzłowe problemy prawa karnego, kryminologii i polityki kryminalnej. Księga pamiątkowa ofiarowana Profeso-*

i środków karnych jest niezbędna i uzasadniona potrzebą zwalczania różnych rodzajów przestępczości, czy też przekroczono już granice „racjonalnego” progu represyjności, pozostaje ciągle otwarty. Racjonalny ustawodawca nie może całkowicie pomijać opinii społecznej, domagającej się z reguły wzmoczonej represji karnej, ale też nie powinien jej bezkrytycznie ulegać, wprowadzając zmiany odpowiadające doraźnym potrzebom społecznym, wykorzystywanym często w celach politycznych<sup>18</sup>. W pełni uzasadnione zatem wydaje się pytanie o aktualny charakter kary pozbawienia wolności w prawie karnym skarbowym, a przede wszystkim, czy kara ta jest nadal karą ostateczną.

W Kodeksie karnym skarbowym kara pozbawienia wolności grozi za przestępstwa skarbowe obok kary grzywny w stawkach dziennych i kary ograniczenia wolności (za wykroczenia skarbowe kodeks przewiduje jedynie karę grzywny określoną kwotowo). Zgodnie z art. 27 § 2 k.k.s. wobec żołnierzy, którzy dopuścili się przestępstwa skarbowego, może być orzekana kara aresztu wojskowego. Stosuje się do niej art. 322 § 1 i 3 k.k. (w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.), a w pozostałym zakresie odpowiednio przepisy o karze pozbawienia wolności.

Na łączną liczbę 121 przestępstw skarbowych karą pozbawienia wolności zagrożonych jest 40 (w tym: 22 przestępstwa podatkowe<sup>19</sup>, 10 przestępstw celnych<sup>20</sup>, 3 przestępstwa dewizowe<sup>21</sup> i 5 przestępstw hazardowych<sup>22</sup>). Wynika z tego, że karą pozbawienia wolności zagrożonych jest 33% przestępstw skarbowych, a wśród nich największą — bo aż 55% — grupę stanowią przestępstwa podatkowe. Dla porównania w poprzedniej

---

rowi *Andrzejowi Markowi*, red. V. Konarska-Wrzosek, J. Lachowski, J. Wójcikiewicz, Warszawa 2010, s. 476.

<sup>18</sup> *Ibidem*, s. 489–490.

<sup>19</sup> Z art. 54 § 1, 55 § 1, 56 § 1, 63 § 1–5, 65 § 1, 67 § 1 i 2, 69a § 1, 70 § 1, 2 i 4, 73a § 1, 75a § 1 i 2, 76 § 1, 76a § 1, 77 § 1, 78 § 1 k.k.s. Zob. szerzej J. Sawicki, *Zarys prawa karnego skarbowego*, wyd. 2, Warszawa 2010, s. 125–155.

<sup>20</sup> Z art. 85 § 1 i 2, 86 § 1 i 2, 87 § 1 i 2, 90 § 1 i 2, 91 § 1, 92 § 1 k.k.s. Zob. szerzej J. Sawicki, *Zarys prawa...*, s. 164–171.

<sup>21</sup> Z art. 97 § 1 i 2, 106d § 1 k.k.s. Zob. szerzej J. Sawicki, *Zarys prawa...*, s. 176–177, 181–182.

<sup>22</sup> Z art. 107 § 1, 2 i 3, 107a § 1, 110 (w zw. z art. 26 § 1) k.k.s. Zob. szerzej J. Sawicki, *Zarys prawa...* s. 190–192, 194–195.

ustawie karnej skarbowej<sup>23</sup> na ogólną liczbę 73 przestępstw skarbowych karą pozbawienia wolności zagrożonych było 8 (w tym: 5 przestępstw podatkowych, 2 przestępstwa dewizowe i 1 przestępstwo hazardowe). Tak więc karą pozbawienia wolności zagrożonych było 11% przestępstw skarbowych, a wśród nich największą grupę — 62,5% — stanowiły również przestępstwa podatkowe. Z porównania wskaźników procentowych wynika znaczny wzrost liczby przestępstw skarbowych zagrożonych karą pozbawienia wolności — z 11% w u.k.s. aż do 33% w k.k.s. Widać też, że znaczenie i rola kary pozbawienia wolności znajduje odniesienie do najcięższych przestępstw skarbowych, głównie podatkowych.

Zgodnie z art. 27 § 1 k.k.s. karę pozbawienia wolności wymierza się w dniach, miesiącach i latach. Najkrócej trwa ona 5 dni, a najdłużej 5 lat (kara aresztu wojskowego wynosi od 5 dni do 2 lat). W myśl art. 28 § 2 k.k.s. kara pozbawienia wolności nadzwyczajnie obostrzona nie może przekroczyć 10 lat. Obniżenie dolnej granicy kary pozbawienia wolności do 5 dni (w Kodeksie karnym jest to 1 miesiąc) uzasadniano dążeniem do spójności z prawem wykroczeń<sup>24</sup>. W uzasadnieniu projektu k.k.s. podnoszono, iż rozwiązania Kodeksu karnego nie można traktować jako dogmatu, i wskazano, że w prawie wykroczeń kara aresztu, będąca też pozbawieniem wolności, rozpoczyna się właśnie od 5 dni<sup>25</sup>. Poza tym wskazywano na cechy charakterystyczne sprawców typowych przestępstw skarbowych, którzy z reguły nie są zdemoralizowani, dlatego nieuniknione oddziaływanie na nich ze strony sprawców rzeczywiście wykolejonych i zdemoralizowanych w zakładzie karnym powinno trwać możliwie najkrócej<sup>26</sup>. Z. Siwik akcentuje także wysokie koszty wykony-

<sup>23</sup> Ustawa karna skarbowa z dnia 26 października 1971 r. (tekst jedn.: Dz.U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 ze zm.).

<sup>24</sup> Ustawa z dnia 20 maja 1971 r. — Kodeks wykroczeń (tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r., poz. 482) przewiduje karę aresztu od 5 do 30 dni. Poprzedni wymiar tej kary wynosił od 1 tygodnia do 3 miesięcy. Nowy wymiar kary aresztu wprowadziła ustawa z dnia 28 sierpnia 1998 r. o zmianie ustawy — Kodeks wykroczeń, ustawy — Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia, ustawy o ustroju kolegiów do spraw wykroczeń, ustawy — Kodeks pracy i niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 113, poz. 717).

<sup>25</sup> T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 4, Warszawa 2009, s. 126.

<sup>26</sup> Z. Siwik, *Projekt Kodeksu karnego skarbowego — o kierunkach zmian w materialnoprawnych przepisach części ogólnej*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 1998, nr 1–2, s. 39–40.

wania kary pozbawienia wolności, powiększające uszczerbek finansowy Skarbu Państwa spowodowany przestępstwem skarbowym<sup>27</sup>.

Kodeks karny skarbowy obniżył także górną granicę kary pozbawienia wolności w stosunku do wymiaru tej kary w Kodeksie karnym (Kodeks karny przewiduje karę pozbawienia wolności w wymiarze do 15 lat oraz karę 25 lat pozbawienia wolności i karę dożywotniego pozbawienia wolności). Początkowo wynosiła ona 3 lata, a od nowelizacji k.k.s. z dnia 28 lipca 2005 r.<sup>28</sup> wynosi 5 lat. Analogicznie kara pozbawienia wolności nadzwyczajnie obostrzona pierwotnie nie mogła przekroczyć 6 lat, a dopiero po tej nowelizacji sprawcom grozi do 10 lat. Jak słusznie zauważa L. Wilk, jest naturalne, że karoskarbowe granice kary pozbawienia wolności muszą być obniżone w stosunku do prawa karnego powszechnego, a ich podniesienie w 2005 r. autor ten słusznie uznaje za jeden z przejawów ogólnego zwiększenia represyjności Kodeksu karnego skarbowego w ramach tamtej nowelizacji<sup>29</sup>.

Jeszcze surowsza kara pozbawienia wolności może być orzekana w wyroku łącznym, gdyż może dochodzić do 15, a nawet wynieść 25 lat. Chodzi o sytuacje, w których wyrok łączny obejmuje: a) skazania za kilka przestępstw skarbowych będących w realnym zbiegu, b) skazania za dwa lub więcej ciągów przestępstw skarbowych, c) skazania za ciąg przestępstw skarbowych i inne przestępstwo skarbowe. Możliwość wymierzenia za przestępstwa skarbowe kary łącznej 25 lat pozbawienia wolności wprowadzono z dniem 8 czerwca 2010 r. przez recypowanie art. 86 § 1a k.k.<sup>30</sup> (przepis ten pojawił się w art. 20 § 2 k.k.s. odsyłającym do Kodeksu karnego). Wcześniej, na podstawie art. 88 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s., było to możliwe jedynie w przypadku, gdy sprawca popełnił przestępstwo skarbowe i przestępstwo powszechne oraz za to ostatecznie za-

<sup>27</sup> Z. Siwik, *System środków...*, s. 56–57.

<sup>28</sup> Ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy — Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 178, poz. 1479), która weszła w życie 17 grudnia 2005 r.

<sup>29</sup> L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks...*, s. 128; zob. szerzej L. Wilk, *Założenia nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego z 28.07.2005 r. (część materialnoprawna)*, „Monitor Prawniczy” 2006, nr 1.

<sup>30</sup> Ustawą z dnia 5 listopada 2009 r. o zmianie ustawy — Kodeks karny, ustawy — Kodeks postępowania karnego, ustawy — Kodeks karny wykonawczy, ustawy — Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 206, poz. 1589).

padł wyrok skazujący na karę 25 lat pozbawienia wolności (analogicznie mógł być skazany na karę dożywotniego pozbawienia wolności, jeśli przestępstwo powszechne zostało ukarane taką karą). Po wprowadzeniu na grunt prawa karnego skarbowego wspomnianego art. 86 § 1a k.k. stało się możliwe skazanie na karę 25 lat pozbawienia wolności także sprawcy, który popełnił wyłącznie przestępstwa skarbowe. W myśl tego przepisu, jeżeli suma orzeczonych kar pozbawienia wolności wynosi 25 lat albo więcej, a chociażby jedna z podlegających łączeniu kar wynosi nie mniej niż 10 lat (jest to możliwe po nowelizacji k.k.s. z 2005 r.), sąd może orzec karę łączną 25 lat pozbawienia wolności. Takie rozwiązanie szczególnie razi, jeżeli zestawimy je z treścią art. 39 § 1 k.k.s., który wyraźnie stanowi, że kara łączna za przestępstwa skarbowe nie może przekroczyć 15 lat. Wygląda to tak, jakby możliwość wymierzenia kary łącznej 25 lat pozbawienia wolności za same przestępstwa skarbowe wprowadzono „kuchennymi drzwiami”, nie bacząc na treść istniejącego w tym zakresie rozwiązania przyjętego w Kodeksie karnym skarbowym. Z konieczności jesteśmy zmuszeni przyjąć, że recypowany przepis art. 86 § 1a k.k. jest w tym wypadku przepisem szczególnym do przepisu ogólnego z art. 39 § 1 k.k.s. Nie zmienia to jednak wrażenia, że po raz kolejny w sposób nieprzemysłany podważono wyjątkowy i ostateczny charakter kary pozbawienia wolności w prawie karnym skarbowym.

Kodeks karny skarbowy przewiduje w części szczególnej tytułu I zagrożenie karą pozbawienia wolności do 1 roku, do 2 lat, do 3 lat i do 5 lat. Najwięcej przestępstw skarbowych jest zagrożonych karą pozbawienia wolności do 2 lat. Najsurowsze zagrożenie karą pozbawienia wolności, bo w wymiarze do 5 lat<sup>31</sup>, kodeks przewiduje najczęściej wtedy, gdy kwota uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie należności publiczno-

<sup>31</sup> Za następujące przestępstwa podatkowe: uchylanie się od opodatkowania z art. 54 § 1 k.k.s., oszustwo podatkowe z art. 56 § 1 k.k.s., fałszowanie znaków akcyzy z art. 67 § 1 k.k.s., nienależny zwrot podatku z art. 76 § 1 k.k.s., nienależny zwrot wydatków mieszkaniowych z art. 76a § 1 k.k.s. Za następujące przestępstwa celne: przemyt celny z art. 86 § 1 k.k.s., przemyt celny związany z reglamentacją pozataryfową z art. 86 § 2 k.k.s., oszustwo celne z art. 87 § 1 k.k.s., oszustwo celne związane z reglamentacją pozataryfową z art. 87 § 2 k.k.s., nienależny zwrot cła z art. 92 § 1 k.k.s. Za następujące przestępstwa hazardowe: nielegalne gry i zakłady w celu osiągnięcia korzyści majątkowej z art. 107 § 1 w zw. z § 3 k.k.s., udział na terytorium Polski w zagranicznej grze losowej lub zakładzie wzajemnym w celu osiągnięcia korzyści majątkowej z art. 107 § 2 w zw. z § 3 k.k.s.



prawnej lub wartość przedmiotu czynu jest większa od małej wartości, przy czym mała wartość jest to wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego nie przekracza dwustukrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia<sup>32</sup>.

Rola kary pozbawienia wolności jest niewątpliwie największa w obrębie przestępczości podatkowej. W ramach tej kategorii przestępstw Kodeks karny skarbowy cechuje zdecydowane zwiększenie liczby wypadków zagrożenia karą pozbawienia wolności w stosunku do poprzedniej ustawy karnej skarbowej. Jest to odzwierciedleniem wagi przestępczości podatkowej, czego formalnym wyrazem jest także jej przesunięcie w systematyce kodeksu z trzeciego miejsca (w u.k.s.) na pierwsze. Poza tym należy zauważyć, że w grupie przestępstw podatkowych jest zdecydowanie najwięcej typów stanowiących *de facto* odmiany przestępstw powszechnych, jak oszustwa, wyłudzenia, fałszerstwa, paserstwo<sup>33</sup>. Jak oceniają służby Ministerstwa Finansów, na przestrzeni lat mamy do czynienia z systematycznym wzrostem stopnia zorganizowania przestępczości podatkowej. Funkcjonuje grupa podmiotów doskonale zorientowanych w istnieniu luk w prawie podatkowym i możliwościach ich wykorzystania w celu unikania opodatkowania. Ich wiedza jest wykorzystywana przez grupy przestępcze do tuszowania bezprawnych przedsięwzięć polegających najczęściej na:

- wprowadzaniu do obrotu towarów bez opłacenia podatku akcyzowego (mieszanie paliw, zamiana asortymentów);
- podstawianiu tzw. słupów, które firmują dokonywane transakcje bez zamiaru opłacenia należnych podatków;
- fałszerstwach dokumentów w celu zawyżenia kosztów lub zaniżenia przychodów;
- wprowadzaniu do obrotu towarów nieewidencjonowanych;
- stosowaniu nienależnych ulg i zwolnień podatkowych;

---

<sup>32</sup> W 2014 r. górna wysokość małej wartości wynosi 336 000 zł. Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 11 września 2013 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2014 r. (Dz.U. 2013, poz. 1074), wydanym na podstawie art. 2 ust. 5 ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz.U. Nr 200, poz. 1679 ze zm.), minimalne wynagrodzenie za pracę od 1 stycznia 2014 r. wynosi 1 680 zł.

<sup>33</sup> L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo...*, s. 128.

— legalizacji dochodów pochodzących z przestępstw (pranie brudnych pieniędzy).

Szczególnie często ujawniane są zorganizowane formy wyłudzenia podatku od towarów i usług VAT, co przybiera takie postaci, jak:

— wyłudzenie zwrotu bezpośredniego VAT przez pozorowanie eksportu towarów i usług o celowo zawyżonej wartości, w wypadku towarów o wartości trudnej do oszacowania, jak np. programy informatyczne;

— wyłudzenie zwrotu VAT przez zawyżanie wartości obrotu towarami i usługami pomiędzy podmiotami na rynku krajowym — tzw. łańcuszki firm powiązanych osobowo, z wykorzystaniem firm celowo zakładanych przez podstawione i fikcyjne osoby;

— zaniżanie podatku należnego VAT przez podmioty gospodarcze, przez podwyższanie kosztów działalności na podstawie sfałszowanych dokumentów księgowych na zakup fikcyjnych towarów lub usług od nieistniejących firm<sup>34</sup>.

Niezwykle atrakcyjnym polem działalności struktur przestępczych są przestępstwa związane z produkcją i dystrybucją paliw, przede wszystkim ze względu na masowy charakter obrotu paliwami oraz znaczną różnicę pomiędzy kosztami wyprodukowania paliwa a jego ceną rynkową. Różnica ta, która w normalnym procesie dystrybucji trafia do Skarbu Państwa, jest przechwytywana przez przestępców. Najczęściej występujące formy zorganizowanej przestępczości paliwowej polegają na:

— sprowadzaniu z zagranicy oleju napędowego deklarowanego w postępowaniu celnym jako olej opałowy, a następnie przez wprowadzenie łańcuszka firm i fikcyjnych transakcji pomiędzy nimi przeklasyfikowanie go na olej napędowy;

— sprowadzanie z zagranicy benzyny bezołowiowej lub wysoko-oktanowej deklarowanej w postępowaniu celnym jako komponenty lub inne nieobjęte podatkiem akcyzowym produkty ropopochodne, np. benzyny niskiej jakości, benzyna lakowa, rozpuszczalniki organiczne, etery, benzyna lakiernicza, preparaty odtłuszczające itp.;

— nabywanie olejów opałowych lub komponentów paliwowych w rafineriach krajowych i ich dokumentacyjne przekwalifikowanie na

---

<sup>34</sup> W. Mądrzejowski, *Przestępczość zorganizowana. System zwalczania*, Warszawa 2008, s. 50.

olej napędowy i benzyny za pomocą łańcuszka firm-słupów pozorujących uczestniczenie w obrocie gospodarczym;

— korzystanie z ulg podatkowych dla producentów oleju napędowego z wykorzystaniem komponentów uzyskanych z regeneracji olejów przetworzonych;

— nielegalne oczyszczanie i mieszanie oleju opałowego i benzyny z innymi produktami ropopochodnymi oraz wprowadzanie ich do obrotu handlowego jako pełnowartościowych paliw ciekłych;

— pozorowanie obrotu paliwami ciekłymi w celu uzyskania bezpodstawnego zwrotu podatku VAT i podatku akcyzowego<sup>35</sup>.

Przestępstwa związane z produkcją i obrotem produktami akcyzowymi występują w Polsce w wielu formach. Wynika to przede wszystkim z geograficznego położenia naszego kraju — na wschodniej granicy Unii Europejskiej. Na początku lat dziewięćdziesiątych XX wieku główne zagrożenia związane były z przemytem alkoholu. Dopiero znaczne obniżenie podatku akcyzowego na alkohol sprowadzany do Polski spowodowało istotne zmniejszenie nielegalnego importu. Dotyczy to zarówno tzw. mrówek przemycających jednorazowo niewielkie ilości alkoholu, jak i przemytu na wielką skalę, wykorzystującego cysterny kolejowe i drogowe, a nawet nielegalne rurociągi pod granicą. Z danych zarówno policyjnych, jak i Ministerstwa Finansów wyłania się natomiast skala zagrożeń związanych z nielegalnym obrotem papierosami. Wykorzystuje się tu znaczną różnicę cen pomiędzy krajami Europy Wschodniej i Dalekiego Wschodu a rynkami Unii Europejskiej, głównie Wielkiej Brytanii, Niemiec i krajów skandynawskich. Polska stanowi tutaj kraj tranzytowy, a zadaniem grup przestępczych jest zapewnienie bezpiecznego dostarczenia papierosów na rynek tych krajów. W kraju ujawniono liczne ośrodki, w których przemycane ze Wschodu papierosy są przepakowywane, a następnie umieszczane najczęściej w skrytkach razem z ładunkiem oficjalnym do dalszego transportu. Podczas transportu do Wielkiej Brytanii przez inne kraje unijne dokumentacja przewozowa bywa podmieniana na inną, wystawioną w imieniu nadawcy jednego z państw Europy Zachodniej w celu uniknięcia kontroli na granicach wewnętrznych Unii. Od 2004 roku po wejściu Polski do Unii i zdecydowanym uszczelnieniu

<sup>35</sup> *Ibidem*, s. 52–53.

polskiej granicy wschodniej wzrosło ryzyko i koszty przemytu, dlatego odnotowano wiele prób otwierania przez grupy przestępcze nielegalnych fabryk papierosów na terenie Polski<sup>36</sup>.

Tak więc zorganizowana przestępcza działalność gospodarcza<sup>37</sup>, naruszająca także przepisy Kodeksu karnego skarbowego, przybiera wiele form. Podlega też najgłębszym przemianom, bardzo szybko dostosowując się do dynamiki poszczególnych gałęzi gospodarki rynkowej. Dlatego w piśmiennictwie coraz częściej podnoszony jest postulat szerszego wykorzystywania kary pozbawienia wolności wobec sprawców przestępstw gospodarczych. Karze pozbawienia wolności w tym obszarze nie przypisuje się celu wychowawczego, lecz wymierzenie sprawiedliwości i zrównanie sprawców przestępstw gospodarczych ze sprawcami przestępstw powszechnych. Chodzi przede wszystkim o to, że odbywanie kary pozbawienia wolności obniża prestiż środowiskowy i ogólnospołeczny sprawców przestępstw gospodarczych i skarbowych bardziej, niż uiszczenie nawet wyjątkowo wysokich kar majątkowych. Od kary pozbawienia wolności zatem oczekuje się efektów powściągających. Jednak przy założeniu, że zadaniem tej kary nie jest resocjalizacja sprawcy, kara ta powinna być w zasadzie krótkoterminowa<sup>38</sup> i orzekana fakultatywnie. W literaturze karnej skarbowej nie brakuje bowiem głosów kwestionujących wychowawczy cel reakcji karnej skarbowej, formalnie widniejący wśród dyrektyw wymiaru kary wymienionych w art. 12 § 2 k.k.s.<sup>39</sup> Z. Siwik wyraża pogląd, że funkcją prawa karnego skarbowego jest ochrona dóbr prawa finansowego, a nie misja pedagogiczno-etyczna wobec sprawców. Funkcja ta jest raczej zachowawcza i ogranicza się do utrzymywania porządku społeczno-finansowego w sensie zewnętrznym. Nie ma potrzeby dążenia do doskonalenia człowieka, który nie ze względów kryminalnych znalazł się w konflikcie z prawem finansowym, a przez

<sup>36</sup> *Ibidem*, s. 54.

<sup>37</sup> Szeroki zakres przestępczości gospodarczej wskazują m.in. M. Bojarski, *Przestępstwa i wykroczenia gospodarcze. Komentarz*, Warszawa 1995; O. Górniok, *Przestępczość gospodarcza i jej zwalczanie*, Warszawa 1994; K. Stępień, T. Stępień, *Przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu*, Toruń 2001; J. Skorupka, *Prawo karne gospodarcze. Zarys wykładu*, wyd. 2, Warszawa 2007; *idem*, *Pojęcie przestępstwa gospodarczego*, [w:] *Węzłowe problemy prawa karnego...*, s. 491–503.

<sup>38</sup> L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo...*, s. 128–129.

<sup>39</sup> Zob. L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks...*, s. 64.

to także z karnym skarbowym. Autor ten stawia pytanie: czy nawet najlepsze wykonanie kary może wpoić wymagającemu poprawy sprawy przestrzeganie obowiązków, które w społeczeństwie są powszechnie lekceważone<sup>40</sup>? Są to poglądy zbieżne z tymi, które w kontekście celów karania sprawców przestępstw gospodarczych wyraża O. Górniok. Autorka zauważa, że zwłaszcza dla tzw. sprawców sytuacyjnych, którzy dopuszczają się przestępstw gospodarczych w obliczu różnego rodzaju „konieczności” ekonomicznej, oraz sprawców okazjonalnych ze względu na ich motyw, oddziaływanie wychowawcze, przystosowujące ich do życia w społeczeństwie, jeżeli nie jest zbędne, to w każdym razie nie może zyskiwać priorytetu wśród innych celów karania<sup>41</sup>. Zdaniem L. Wilka w świetle przytoczonych poglądów, które trudno kwestionować, prewencja szczególna w prawie karnym skarbowym będzie ograniczać się w praktyce do zapobiegania, przy raczej znikomej roli wychowania<sup>42</sup>.

W świetle przytoczonych poglądów tym większe znaczenie ma to, że kara pozbawienia wolności wywołuje szczególny rodzaj oddziaływania na skazanego. Jak zauważa T. Kalisz, zakład karny czy areszt śledczy, niezależnie od ich typu czy rodzaju oraz stopnia zabezpieczenia, stanowią szczególne środowisko społeczne. Cechą szczególną tych instytucji jest to, że należą one do klasy organizacji społecznych, nazywanych w literaturze „instytucjami totalnymi”<sup>43</sup>, czyli organizacjami, które dla osób z nimi związanych tworzą rodzaj odrębnego świata, rządzącego się własnymi prawami i odseparowanego od reszty społeczeństwa mniej lub bardziej szczelnymi barierami. Życie w jednostce penitencjarnej jest podporządkowane wymaganiom regulaminu, nastawionego przede wszystkim na zapewnienie skutecznej izolacji skazanego od świata zewnętrznego i wyegzekwowanie przestrzegania dyscypliny. Stosunek władz więziennych do skazanych jest w najlepszym razie bezosobowy, surowy i bezwzględny, na ogół funkcjonariusze traktują ich jako osoby niebezpieczne i szkodliwe dla społeczeństwa. W konsekwencji pozbawienie

<sup>40</sup> Z. Siwik, *System środków...*, s. 12.

<sup>41</sup> O. Górniok, *Prawo karne gospodarcze*, [w:] *Prawo gospodarcze i handlowe*, t. X, red. O. Górniok, Warszawa 2003, s. 28.

<sup>42</sup> L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks...*, s. 65.

<sup>43</sup> Tak E. Goffman, *Charakterystyka instytucji totalnych*, [w:] *Elementy teorii socjologicznych*, red. W. Derczyński, A. Jasińska-Kania, J. Szacki, Warszawa 1975.

wolności stwarza liczne sytuacje stresowe, co przejawia się w różnorodnych zachowaniach typu „walki i obrony”. Ponadto, jak słusznie podkreśla T. Kalisz, jednym z głównych źródeł zagrożeń, zarówno w wymiarze personalnym, jak i instytucjonalnym, jest tzw. podkultura więzienna. Dąży ona do przejęcia władzy nad społecznością skazanych. Doprowadza to do sytuacji, w której w zakładach karnych zaprogramowanych jako jeden z elementów systemu wymiaru sprawiedliwości panuje ukryte bezprawie i brutalność, a poniżanie ofiar i łamanie poczucia godności własnej to codzienność. Jeszcze innym źródłem problemów związanych z odbywaniem przez skazanego kary pozbawienia wolności jest kwestia jego przystosowania się do środowiska więziennego i psychologiczne następstwa izolacji penitencjarnej. Chodzi głównie o podnoszone przez psychologów i psychiatrów twierdzenie o nieadekwatności warunków więziennych do wymogów prawidłowego funkcjonowania psychicznego i fizycznego jednostki. W zakładach karnych i aresztach śledczych częściej niż w normalnych środowiskach występują negatywne zmiany w psychice człowieka, zakłócenia w sferze świadomości, uczuć i procesach podejmowania decyzji, co w konsekwencji bardzo często prowadzi do zaburzeń zachowań. Tak więc pozbawienie wolności stwarza liczne sytuacje o charakterze deprywacyjnym i traumatyzującym, które ewidentnie wpływają na stan bezpieczeństwa osobistego osadzonych<sup>44</sup>. Zasadny wydaje się więc wniosek, że kara pozbawienia wolności ma swój sens i społeczne uzasadnienie, jeśli jest stosowana wobec sprawców groźnych przestępstw skarbowych, naruszających prawo karne skarbowe, których czyny zasługują na taką karę, nie dlatego że szwankuje wykonanie kar łagodniejszych, ale dlatego że zgodnie z głębokim przekonaniem żadna inna kara nie byłaby odpowiednia<sup>45</sup>.

W tym kontekście zwraca uwagę wyjątkowo represyjny charakter nadzwyczajnego obostrzenia kary za przestępstwa skarbowe, który od 17 grudnia 2005 r. polega na obligatoryjnym wymierzaniu kary pozba-

---

<sup>44</sup> T. Kalisz, *Skazani szczególnie chronieni. Uwagi na tle problemu zapewnienia bezpieczeństwa osobistego osadzonych w polskich jednostkach penitencjarnych*, [w:] *Postępowanie z wybranymi grupami skazanych w polskim systemie penitencjarnym (aspekty prawne)*, red. A. Kwieciński, Warszawa 2013, s. 44–46.

<sup>45</sup> Por. M. Płatek, *Granice racjonalnej polityki karnej i penitencjarnej*, [w:] *Prawo a polityka*, red. M. Zubik, Warszawa 2007, s. 328.

wienia wolności<sup>46</sup>. Konsekwencja ta dotyczy wszystkich okoliczności skutkujących nadzwyczajnym obostrzeniem kary<sup>47</sup>, wymienionych w art. 37 § 1 i w art. 38 § 2 k.k.s., takich jak:

- duża wartość uszczuplenia lub przedmiotu czynu,
- uczynienie sobie z popełniania przestępstw skarbowych stałego źródła dochodu,
- ciąg przestępstw skarbowych,
- recydywa karna skarbowa,
- działanie w grupie przestępczej lub związku,
- popełnienie przestępstwa skarbowego z użyciem przemocy lub groźby jej użycia,
- nadużycie stosunku zależności lub wykorzystanie krytycznego położenia innej osoby,
- wielka wartość uszczuplenia lub przedmiotu czynu.

Przez wiele lat, bo do 2005 r., obostrzenie to było fakultatywne. Zmiana nastąpiła przez zmianę treści § 1 art. 37 k.k.s., w którym sformułowanie „sąd może zastosować nadzwyczajne obostrzenie kary” ustawodawca zastąpił zwrotem „sąd stosuje nadzwyczajne obostrzenie kary”. Konsekwencją zmiany w treści art. 37 § 1 k.k.s. jest także modyfikacja brzmienia art. 38 § 1 k.k.s., który stanowi, że stosując nadzwyczajne obostrzenie, „sąd wymierza”, a nie jak wcześniej „sąd może wymierzyć”, karę pozbawienia wolności lub karę ograniczenia wolności. Tym posunięciem ustawodawca niejako zaprzeczył wszystkim poprzednim założeniom, że kara pozbawienia wolności w prawie karnym skarbowym to ostateczność.

Szczególnie jaskrawo problem ten widać na przykładzie recydywy skarbowej. Recydywa ta jest uregulowana w Kodeksie karnym skarbowym w dwóch przepisach: w art. 37 § 1 pkt 4 i w art. 42 § 1. Zgodnie z pierwszym z nich zachodzi ona wtedy, gdy sprawca:

- uprzednio popełnił przestępstwo skarbowe,
- za uprzednie przestępstwo skarbowe został skazany na karę pozbawienia wolności lub karę ograniczenia wolności albo karę grzywny,

<sup>46</sup> Na podstawie ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy — Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 178, poz. 1479), która weszła w życie 17 grudnia 2005 r.

<sup>47</sup> Zob. szerzej J. Sawicki, *Nadzwyczajne zaostrenie kary w kodeksie karnym skarbowym*, NKPK, XVIII, red. L. Bogunia, Wrocław 2005, s. 25–46.

— odbył co najmniej 6 miesięcy kary pozbawienia wolności lub 6 miesięcy kary ograniczenia wolności albo uścił grzywnę wynoszącą co najmniej 120 stawek dziennych,

— w ciągu 5 lat po odbyciu takiej kary ponownie popełnił przestępstwo skarbowe,

— obydwie przestępstwa skarbowe są umyślne,

— obydwie przestępstwa skarbowe są tego samego rodzaju.

Z kolei recydywa skarbowa opisana w drugim przepisie różni się tym, że sprawca za uprzednie przestępstwo skarbowe został skazany łącznie na karę pozbawienia wolności i odbył co najmniej rok tej kary. Pozostałe przesłanki są takie same.

W odróżnieniu od recydywy karnej z art. 64 k.k., która może zaistnieć jedynie przy uprzednim skazaniu na karę pozbawienia wolności, przesłanką recydywy karnej skarbowej z art. 37 k.k.s. może być także uprzednie skazanie na karę ograniczenia wolności lub grzywny. Ponadto recydywa skarbowa nie wymaga wykonania wyłącznie kary pozbawienia wolności, gdyż warunek ten odnosi się także do kary ograniczenia wolności, a nawet kary grzywny. Tak szeroko ujęta przesłanka rodzaju kary stanowi bardzo swoiste i charakterystyczne rozszerzenie podstaw recydywy skarbowej. W literaturze podnosi się, że genezą tego rozwiązania jest szczególna rola kary grzywny w zwalczaniu przestępczości skarbowej, przewidziana w sankcji karnej za każde przestępstwo skarbowe. Biorąc pod uwagę pewną łatwość naruszania przepisów prawa karnego skarbowego (nieposłuszeństwo wobec przepisów finansowych: podatkowych, celnych, dewizowych czy hazardowych), należy zaznaczyć, że ryzyko recydywy skarbowej jest szczególnie duże, a jej prawdopodobieństwo wzrasta wyraźnie wraz z każdym kolejnym orzeczeniem karnym, skoro orzeczoną i wykonaną karą nie musi być jedynie kara pozbawienia wolności<sup>48</sup>.

Kolejna konsekwencja recydywy skarbowej wynika z art. 26 § 3 k.k.s., który do sprawcy przestępstwa skarbowego popełnionego w warunkach określonych w art. 37 § 1 k.k.s. (skutkujących nadzwyczajnym obostrzeniem kary, a więc także w ramach recydywy skarbowej) nie dopuszcza stosowania rozwiązania z § 1 tego artykułu, polegającego na

<sup>48</sup> Z. Siwik, *Systematyczny komentarz...*, s. 286–287.



możliwości wymierzenia kary ograniczenia wolności zamiast kary pozbawienia wolności, jeżeli przestępstwo skarbowe jest zagrożone karą pozbawienia wolności. W prawie karnym skarbowym mamy bowiem do czynienia z dyrektywą uprawniającą do zastąpienia kary pozbawienia wolności karą ograniczenia wolności, wyrażoną w art. 26 § 1 k.k.s. Możliwość takiego zastąpienia kary pozbawienia wolności karą ograniczenia wolności przedmiotowo jest nieograniczona, natomiast jest ograniczona podmiotowo, co wynika z art. 26 § 3 k.k.s., zgodnie z którym rozwiązania tego nie stosuje się do sprawcy przestępstwa skarbowego popełnionego w warunkach skutkujących nadzwyczajnym obostrzeniem kary<sup>49</sup>.

Następna konsekwencja prawna recydywy skarbowej dotyczy stosowania instytucji warunkowego przedterminowego zwolnienia z odbywania kary pozbawienia wolności i odnosi się do recydywy skarbowej opisanej w art. 42 k.k.s. W myśl tego przepisu recydywistę skarbowego sąd może warunkowo zwolnić dopiero po odbyciu 2/3 kary, jednak nie wcześniej niż po 6 miesiącach. Okres próby wynosi wówczas od 2 do 5 lat. Jeszcze bardziej surowe rygory obowiązują zgodnie z art. 42 § 2 k.k.s. przy warunkowym zwolnieniu sprawcy, który został skazany w warunkach art. 37 § 1 pkt 2 i 5 k.k.s. Chodzi tu o sprawcę, który uczynił sobie z popełnienia przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu bądź też popełnia przestępstwo skarbowe, działając w zorganizowanej grupie albo w związku mającym na celu popełnienie przestępstwa skarbowego. Z uwagi na specyficzne uwarunkowania recydywy, występujące także w odniesieniu do recydywisty skarbowego, wyczerpanie przynajmniej jednej z tych okoliczności przez sprawcę odpowiadającego w warunkach recydywy skarbowej jest jak najbardziej możliwe. Takiego skazanego recydywistę skarbowego można warunkowo zwolnić dopiero po odbyciu 3/4 kary, jednak nie wcześniej niż po roku. Okres próby nie może być wówczas krótszy niż 3 lata.

W podsumowaniu konsekwencji recydywy skarbowej należy podkreślić, że niewiele różnią się one od konsekwencji recydywy karnej, a nadto w wypadku przestępstw skarbowych recydywa jest zjawiskiem o wiele częściej występującym. Wynika to z tego, że podstawy prawne recydywy skarbowej nie wymagają skazania za uprzednie przestępstwo

---

<sup>49</sup> L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks...*, s. 126.

wyłącznie na karę pozbawienia wolności (jak w art. 64 k.k.), ale obejmują orzeczenie i wykonanie za uprzednie przestępstwo skarbowe chociażby kary grzywny już od 120 stawek dziennych, a więc kary, która jest podstawową sankcją w prawie karnym skarbowym i w dodatku w dolnych granicach jej zagrożenia (podstawowy wymiar tej kary wynosi od 10 do 720 stawek dziennych)<sup>50</sup>.

Reasumując dotychczasowe rozważania, można stwierdzić, iż obecny model stosowania kary pozbawienia wolności, co do zasady oparty na regule *ultima ratio* wynikającej z treści art. 58 § 1 k.k. (w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.), jest coraz bardziej represyjny i stawia pod dużym znakiem zapytania tezę o ostatecznym charakterze tej kary w prawie karnym skarbowym. Takie stanowisko uzasadniają kolejne nowelizacje Kodeksu karnego skarbowego, dotyczące bezpośrednio lub pośrednio kary pozbawienia wolności. Chodzi o następujące zmiany:

— wzrost liczby przestępstw skarbowych zagrożonych karą pozbawienia wolności w Kodeksie karnym skarbowym w stosunku do poprzedniej ustawy karnej skarbowej (z 11% do 33%), a także dodawanie nowych przestępstw skarbowych zagrożonych tą karą;

— podniesienie górnej granicy kary pozbawienia wolności z 3 do 5 lat;

— podniesienie górnej granicy kary pozbawienia wolności w ramach nadzwyczajnego jej obostrzenia z 6 do 10 lat;

— wprowadzenie możliwości orzeczenia kary łącznej 25 lat pozbawienia wolności za same przestępstwa skarbowe, a nie jak wcześniej 15 lat;

— zastąpienie fakultatywnego stosowania nadzwyczajnego obostrzenia kary obligatoryjnym, co wywołało szczególną represyjność w odniesieniu do recydywy skarbowej o bardzo szerokich podstawach.

Wobec tych faktów trudno dzisiaj mówić o niebudzącym żadnych wątpliwości ostatecznym charakterze kary pozbawienia wolności za przestępstwa skarbowe. Aby przywrócić jej taki właśnie wymiar zgodnie z art. 58 § 1 k.k. (w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.), należałoby w pierwszej kolejności ograniczyć liczbę przestępstw skarbowych zagrożonych

---

<sup>50</sup> Zob. szerzej J. Sawicki, *Prawne konsekwencje recydywy skarbowej*, „Wojskowy Przegląd Prawniczy” 2008, nr 3, s. 80–92.

tą karą, zawężając ją do rzeczywiście najpoważniejszych przestępstw. W pełni uzasadnione wydaje się także uchylenie możliwości stosowania art. 86a k.k., wprowadzonej w art. 20 § 2 k.k.s., co uniemożliwi orzekanie kary łącznej aż 25 lat pozbawienia wolności za same przestępstwa skarbowe i nie będzie tym samym w sprzeczności z treścią art. 39 § 1 k.k.s. W wypadku nadzwyczajnego obostrzenia kary pierwszym krokiem w kierunku poprawienia obecnej regulacji w tym zakresie powinno być przywrócenie fakultatywnego stosowania nadzwyczajnego obostrzenia kary, co najmniej w kwestii recydywy skarbowej, a także wobec niektórych z pozostałych okoliczności. Ważną zmianą byłoby też rozciągnięcie na recydywę skarbową uzależnienia odpowiedzialności karnej od wyrównania przez sprawcę szkody, czyli uregulowania uszczuplonej należności publicznoprawnej<sup>51</sup>, bez potrzeby obligatoryjnego sięgania po karę surowszą od kary przewidzianej w sankcji za dane przestępstwo skarbowe. Jedynie recydywa skarbowa kwalifikowana przez udział w przestępczości zawodowej lub zorganizowanej powinna skutkować najsurowszą reakcją karną.

## Imprisonment for fiscal offences — comments as to its ultimate nature

### Summary

The article concerns selected problems relating to imprisonment in fiscal penal law. After a brief introduction to the topic, the analysis concerns the current regulations in this regard. The author draws attention to the amendments to the Fiscal Penal Code to increase deterrence with fiscal penal law. This applies mainly to recidivism in the fiscal penal law. As a result, imprisonment rather lost its ultimate nature. The article contains the proposals for amendments relating to imprisonment in the Fiscal Penal Code.

**Keywords:** imprisonment, Fiscal Penal Code, ultimate nature, recidivism in fiscal penal law.

---

<sup>51</sup> Zgodnie z treścią art. 37 § 2 k.k.s. nie stosuje się przepisów o nadzwyczajnym obostrzeniu kary, jeżeli wymagana należność została przez sprawcę w całości uiszczona przed zamknięciem przewodu sądowego w pierwszej instancji, ale dotyczy to jedynie dwóch innych okoliczności — w postaci dużej wartości i ciągu przestępstw skarbowych.