

Kamil Frąckowiak

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

ORCID: 0000-0001-6992-4904

Wypadek mniejszej wagi w prawie karnym skarbowym

Wstęp

Celem niniejszego artykułu jest dokonanie analizy przepisów kodeksu karnego skarbowego¹ (dalej: k.k.s.) w zakresie kryteriów podziału karnych skarbowych typów czynów zabronionych, a w szczególności w zakresie instytucji wypadku mniejszej wagi. Aby zrealizować niniejsze założenia opracowania, w pierwszej kolejności należy omówić pojęcie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych jako bytów autonomicznych i niezależnych od przestępstw i wykroczeń powszechnych. Następnie należy przedstawić właściwe ustawowe kryteria podziału karnych skarbowych typów czynów zabronionych. Szczególną uwagę należy wreszcie poświęcić kryterium ocennemu kontrawencjonalizacji, które występuje w prawie karnym skarbowym jako wypadek mniejszej wagi. Przedmiotowe kryterium, wprowadzone do kodeksu karnego skarbowego jako instytucja suwerenna, może nasuwać pewne wątpliwości natury interpretacyjnej w konkretnych stanach faktycznych, co winno skutkować skupieniem na nim właściwej uwagi doktryny prawa karnego.

Pojęcie przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego

Wypada uściślić, że w polskim prawie karnym *sensu largo* występują cztery rodzaje czynów zabronionych. Należy do nich zaliczyć: przestępstwa powszechne, wykroczenia powszechne, przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Warto zauważyć, że wymienione czyny zabronione należy, w ramach prawa karnego, traktować rozłącznie. Trafnie przy tym twierdzi O. Włodkowski, że autonomiczność przywoływanych kategorii typów czynów

¹ Ustawa Kodeks karny skarbowy z 10 września 1999 r. (Dz.U. z 2017 r., poz. 1018).

zabronionych jest uzasadniona wieloma dystynkcjami². Wskazać należy, że o odrębności każdego z czynów zabronionych przesądził wyraźnie sam ustawodawca, określając w ramach jakiego reżimu odpowiedzialności prawnokarnej będą odpowiadać sprawcy właściwych czynów zabronionych. Tym samym sprawcy przestępstw powszechnych winni odpowiadać na gruncie zasad Kodeksu karnego³ (dalej: k.k.), sprawcy wykroczeń na gruncie Kodeksu wykroczeń⁴ (dalej k.w.), zaś sprawcy przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych na podstawie Kodeksu karnego skarbowego. Rację ma tym samym D. Mucha twierdząc, że k.k.s. jest jedyną ustawą na gruncie prawa karnego *sensu largo*, regulującą odpowiedzialność za oba rodzaje czynów zabronionych: przestępstwa i wykroczenia skarbowe⁵.

Uznać zatem należy, że pojęcia „przestępstwo skarbowe” i „wykroczenie skarbowe” są pojęciami autonomicznymi w stosunku do pojęć „przestępstwo” i „wykroczenie”. Uchwała Sądu Najwyższego z 4 kwietnia 2005 r. zasadnie zwraca uwagę, że Kodeks karny skarbowy nie poprzestaje na samym zdefiniowaniu obu kategorii czynów, ale wprowadza zasady odpowiedzialności karnej bez odwoływania się do innych kodeksów (Rozdział 1 o intyulacji „Przepisy wstępne” – art. 1–15 k.k.s.). Zaznaczono w niej, iż pojęcie „przestępstwo” nie obejmuje przestępstwa skarbowego, tak jak pojęcie „wykroczenie” nie obejmuje wykroczenia skarbowego, albowiem Kodeks karny skarbowy wyraża pełną autonomię prawa karnego skarbowego⁶. V. Konarska-Wrzošek w uzupełnieniu rozważań w zakresie odrębności czynów zabronionych skarbowych od powszechnych wskazuje, że mając na uwadze treść art. 53 § 1 *in fine* k.k.s., należy zaznaczyć, że „określenie czynu zabronionego jako przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego może mieć miejsce tylko w Kodeksie karnym skarbowym”. W związku z przyjęciem wskazanej zasady k.k.s. ma charakter hermetyczny, w tym sensie, że jest wyłącznym źródłem przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, czego nie można powiedzieć o Kodeksie karnym (vide art. 116 k.k.) lub Kodeksie wykroczeń (vide art. 48 k.w.), albowiem oba akty prawne znajdują zastosowanie do innych ustaw przewidujących odpowiedzialność karną.

Dodatkowo należy zauważyć, że w art. 20 k.k.s. (z zastrzeżeniem zawartym w art. 20 § 2 k.k.s.) i art. 46 k.k.s. zawarto zasadę, iż do czynów skarbowych nie mają zastosowania przepisy części ogólnej Kodeksu karnego ani części szczególnej Kodeksu wykroczeń.

² O. Włodkowski, *Wypadek mniejszej wagi w prawie karnym skarbowym*, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 7, s. 23.

³ Ustawa Kodeks karny z 6 czerwca 1997 r. (Dz.U. z 2018 r., poz. 1600, t.j.).

⁴ Ustawa Kodeks wykroczeń z 20 maja 1971 r. (Dz.U. z 2019 r., poz. 821, t.j.).

⁵ D. Mucha, *Paserstwa skarbowe w polskim prawie karnym skarbowym*, Opole, 2019, s. 127.

⁶ Uchwała SN z 4.04.2005, sygn. akt I KZP 7/05, OSNKW 2005, Nr 5, poz. 44; F. Prusak, *Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe*, [w:] M. Bojarski (red.), *System prawa karnego*, tom 11, Warszawa 2014, s. 11.

Ustawa Kodeks karny skarbowy dokonuje podziału czynów zabronionych i zagrożonych karami na przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Zgodnie z art. 1 k.k.s. ustawodawca statuuje odpowiedzialność za przestępstwa skarbowe jako „odpowiedzialność karną skarbową za przestępstwa skarbowe”, a odpowiedzialność za wykroczenia skarbowe określa ogólnie jako „odpowiedzialność za wykroczenia skarbowe”. Jest to swoisty dualizm czynów zabronionych. Ten dwuczłonowy podział jest dodatkowo podkreślany w k.k.s. poprzez użycie w każdym z przepisów o obu kategoriach czynów zabronionych pod groźbą kary zwrotu: „przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe”⁷.

Przechodząc do omawiania szczegółowych definicji przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego należy przywołać art. 53 § 2 k.k.s., zgodnie z którym przestępstwo skarbowe to „czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności”, zaś zgodnie z § 3 wykroczeniem skarbowym jest „czyn zabroniony przez kodeks 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. Wykroczeniem skarbowym jest także inny czyn zabroniony, jeżeli kodeks tak stanowi”.

Przestępstwem skarbowym i wykroczeniem skarbowym jest tylko taki czyn społecznie szkodliwy i zagrożony karą, który jest zabroniony przez Kodeks karny skarbowy oraz który jednocześnie polega na naruszeniu przepisów w zakresie prawa podatkowego, celnego, dewizowego lub hazardowego⁸.

Kodeks karny skarbowy dokonał zgrupowania czynów zabronionych w czterech jednostkach redakcyjnych ustawy, tj. rozdziałach, w części szczególnej na przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji (rozdział 6), przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami (rozdział 7), przeciwko obrotowi dewizowemu (rozdział 8) oraz przeciwko organizacji gier hazardowych (rozdział 9).

Słusznie w piśmiennictwie zwraca się uwagę, że wskazane czyny zabronione w ujęciu kryminologicznym należy zakwalifikować raczej do kategorii drobnej i średniej przestępczości⁹. Obie kategorie czynów zabronionych na gruncie k.k.s. stanowią podobne w swej istocie czyny *mala prohibita*, albowiem penalizują zachowania naruszające normy finansowe (podatkowe, celne, dewizowe lub hazardowe).

Należy odnotować, że część szczególna k.k.s. jest wspólna zarówno dla przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych. Materię przestępstw i wykroczeń skarbowych reguluje bowiem łącznie.

⁷ S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 29.

⁸ F. Prusak, *Szczególnie...*, op. cit., s. 10–11.

⁹ O. Włodkowski, op. cit., s. 24.

Z tych względów ustawodawca zdecydował się na zabieg legislacyjny, polegający na komasacji w ramach jednego artykułu typów czynu zabronionego będących przestępstwami skarbowymi i typów czynu zabronionego stanowiących wykroczenia skarbowe. Kryterium tego podziału oparte jest na odmienności zagrożenia sankcją karną oraz koncepcji bitypu¹⁰ lub inaczej „przepełowienia” konkretnych typów czynów zabronionych.

Kryteria podziału karnych skarbowych typów czynów zabronionych

Pierwszym wyznacznikiem podziału czynów karnoskarbowych (kontra-wencjonalizacji) na przestępstwa i wykroczenia skarbowe jest zagrożenie karą – odmienne w przypadku obu czynów. Przestępstwo skarbowe zagrożone jest karą grzywny w stawkach dziennych, karą ograniczenia wolności lub karą pozbawienia wolności, z kolei wykroczenie skarbowe zagrożone jest karą grzywny określoną kwotowo. Jeżeli k.k.s. nie stanowi inaczej, kara grzywny za przestępstwo skarbowe wynosi od 10 do 720 stawek dziennych, przy czym stawka dzienna nie może być niższa od jednej trzydziestej części minimalnego wynagrodzenia ani też przekraczać jej czterystukrotności, kara ograniczenia wolności wynosi od 1 miesiąca do 2 lat, zaś kara pozbawienia wolności od 5 dni do 5 lat. W przypadku wykroczeń skarbowych kara grzywny może być wymierzona w granicach od jednej dziesiątej do dwudziestokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia, chyba że k.k.s. stanowi inaczej.

Drugim wyznacznikiem podziału jest rozgraniczenie przestępstw z uwagi na „przepełowienie czynu”. Istotą typów „przepełowionych” jest rozgraniczenie regulowanej materii na podobne przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, w zależności od spełnienia kryteriów rzeczowych lub ocennych¹¹. F. Nalikowski podaje, że prawo karne skarbowe operuje dwoma różnymi kryteriami przepełowienia karnych skarbowych czynów zabronionych z uwagi na konieczność dostosowania unormowań prawnych do charakteru chronionego dobra prawnego (bezpośredniego przedmiotu ochrony)¹². Konstrukcja „czynów przepełowionych” jest efektem kontra-wencjonalizacji, inaczej zwanej depenalizacją częściową, czyli takiej zmiany normatywnej, która skutkuje przekształceniem przestępstwa w wykroczenie¹³.

¹⁰ I. Nowicka, *Wykroczenia będące czynami przepełowionymi w ujęciu prawnym i kryminologicznym*, Szczytno 2010, s. 41–45.

¹¹ K. Buchała, *Prawo karne materialne*, Warszawa 1980, s. 345.

¹² F. Nalikowski, *Wysokość podatku narażonego na uszczuplenie*, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 2, s. 94.

¹³ D. Mucha, op. cit., s. 127.

a) Ustawowy próg należności publicznoprawnej lub wartości przedmiotu czynu jako kryterium przepołowienia czynu karnoskarbowego

Kryterium rzeczowe kontrawencjonalizacji opiera się na ustawowym progu określonym w art. 53 § 6 w zw. z art. 53 § 3 k.k.s. zdanie pierwsze, to znaczy, że w przypadku wykroczenia skarbowego – jeśli Kodeks karny skarbowy takie rozwarstwienie czynu karnoskarbowego w danym przepisie przewiduje – kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej (podatku, cła) albo wartości przedmiotu czynu (wartości dewizowe, wygrane pieniężne) nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie popełnienia owego czynu zabronionego¹⁴. Szczególny charakter kryterium rzeczowego wyraża się w okoliczności, iż wysokość kwoty należności publicznoprawnej uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie decyduje o kwalifikacji prawnej konkretnego czynu zabronionego. Kwantyfikatory stopnia społecznej szkodliwości czynu są zatem uwzględniane przy ocenie tegoż stopnia społecznej szkodliwości, lecz w ramach uprzednio przyjętej kwalifikacji prawnej czynu jako przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Zwrócić należy uwagę, że wśród kwantyfikatorów stopnia społecznej szkodliwości, zawartych w art. 53 § 7 k.k.s. znajduje się m.in. wysokość uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Tym samym w ramach oceny sędziowskiej czynu, wysokość należności publicznoprawnej uszczuplonej lub narażonej przez sprawcę zostaje powtórnie uwzględniona przy wymierzaniu sprawcy kary zgodnie z dyrektywami z art. 12 § 2 k.k.s.¹⁵. Przyznać rację należy F. Nalikowskiemu, że praktycznie niemożliwe wydaje się być wyeliminowanie znamion ocennych przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości, mimo iż priorytet należy przyznać kryterium rzeczowemu, rozumianemu jako wysokość należności publicznoprawnej¹⁶.

b) Wypadek mniejszej wagi jako kryterium przepołowienia czynu karnoskarbowego

Kryterium ocenne kontrawencjonalizacji występuje w prawie karnym skarbowym jako wypadek mniejszej wagi. W odróżnieniu zatem od rozwiązań stosowanych w prawie karnym powszechnym, wypadek mniejszej wagi

¹⁴ S. Baniak, *Prawo...*, op. cit., s. 31.; Kryterium rzeczowe nie ma aktualnie większego znaczenia w obowiązującym stanie prawnym przy przypisywaniu odpowiedzialności jedynie za popełnienie czynów karnoskarbowych z rozdziału 9 skierowanym przeciwko organizacji gier hazardowych, albowiem k.k.s. nie wprowadza podziału z uwagi na to kryterium.

¹⁵ Należy odnotować, że w katalogu kwantyfikatorów stopnia społecznej szkodliwości obok wysokości należności publicznoprawnej uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie ustawodawca nie wskazał wartości przedmiotu czynu zabronionego.

¹⁶ F. Nalikowski, op. cit., s. 96.

na gruncie Kodeksu karnego skarbowego nie stanowi typu uprzywilejowanego przestępstwa podstawowego, lecz powoduje przekształcenie czynu zabronionego w wykroczenie skarbowe¹⁷.

Instytucja wypadku mniejszej wagi określona jest w art. 53 § 8 k.k.s., który brzmi: „w rozumieniu kodeksu wypadek mniejszej wagi jest to czyn zabroniony jako wykroczenie skarbowe, które w konkretnej sprawie, ze względu na jej szczególne okoliczności – zarówno przedmiotowe, jak i podmiotowe – zawiera niski stopień społecznej szkodliwości czynu, w szczególności gdy uszczuplona lub narażona na uszczuplenie należność publicznoprawna nie przekracza ustawowego progu z § 6, a sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego nie wskazują na rażące lekceważenie przez sprawcę porządku finansowoprawnego lub reguł ostrożności wymaganych w danych okolicznościach, albo sprawca dopuszczający się czynu zabronionego, którego przedmiot nie przekracza kwoty małej wartości, czyni to z pobudek zasługujących na uwzględnienie”.

Trafnie wskazuje O. Włodkowski, że ustawodawca wprowadzając w art. 53 § 8 k.k.s. definicję legalną „wypadku mniejszej wagi”, przywiązuje należyta wagę do funkcji gwarancyjnej prawa karnego skarbowego. Należy odnotować, że na gruncie prawa karnego powszechnego zdefiniowanie wypadku mniejszej wagi zostało pozostawione doktrynie i orzecznictwu¹⁸. Niemniej jednak, ze względu na użycie klauzul generalnych, instytucja wypadku mniejszej wagi również na gruncie k.k.s. może sprawiać problemy interpretacyjne w konkretnych stanach faktycznych.

Problematyka wypadku mniejszej wagi w prawie karnym skarbowym

Wypadek mniejszej wagi jest drugim zasadniczym kryterium kontrawencjonalizacji o charakterze ocennym. Odwołuje się do materialnego elementu struktury deliktu skarbowego, czyli jego społecznej szkodliwości. Na

¹⁷ Należy odnotować, że współcześnie w doktrynie nie ma pełnej zgody co do postrzegania wypadku mniejszej wagi jako typu uprzywilejowanego w Kodeksie karnym. Por. K. Banasik, *Typ uprzywilejowany czynu zabronionego*, „Prokuratura i Prawo” 2013, nr 9, s. 45–56; J. Brzezińska, *Kilka uwag o „wypadku mniejszej wagi”*, Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego, Tom XXXI, AuWr No 3591, 2014, s. 37–50; E. Plebanek, *Wypadek mniejszej wagi – kilka uwag w sporze o charakter instytucji i jego praktyczne konsekwencje*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych”, 2011, s. 1–14; A. Zelga, *Wypadki mniejszej wagi w kodeksie karnym*, „Palestra” 1972, 16/1 (169), s. 58–67; B. Stefańska, *Wypadek mniejszej wagi w polskim prawie karnym*, „Ius Novum” 2017, nr 1, s. 48–63; P. Lewczyk, *Wypadek mniejszej wagi w polskim kodeksie karnym (uwagi de lege lata i postulaty de lege ferenda)*, „Prokuratura i Prawo” 2008, nr 7–8, s. 28–38; K. Doroszevska, *Znaczenie klauzuli „wypadku mniejszej wagi” w polskim prawie karnym*, „Zeszyt Studencki Kół Naukowych UAM Poznań, Wydziału Prawa i Administracji UAM” 2016, nr 6, s. 103–115.

¹⁸ O. Włodkowski, op. cit., s. 25–26.

aprobataę zasługuje jednoznaczne rozstrzygnięcie kwestii określenia natężenia materialnej cechy „wypadku mniejszej wagi” jako niskiego stopnia społecznej szkodliwości¹⁹. Kryterium to ustala sąd na podstawie wszystkich okoliczności sprawy, przez pryzmat art. 53 § 8 k.k.s. Wskazany w tym przepisie katalog okoliczności decydujących o uznaniu danego czynu za wypadek mniejszej wagi ma charakter otwarty, z uwagi na zastosowanie przez ustawodawcę zwrotu „w szczególności”. Kryterium rozgraniczającym przestępstwo skarbowe od wykroczenia skarbowego jest właśnie stopień społecznej szkodliwości. Jeżeli okaże się, że jest on niski, czyn zabroniony stanowi wykroczenie skarbowe. Zdaniem T. Grzegorzcyka „niski oznacza wyższy niż znikomy, ale niższy niż taki, który nie jest znaczny”²⁰, w myśl regulacji z art. 1 § 2 k.k.s., że „nie jest przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym czyn zabroniony, którego społeczna szkodliwość jest znikoma”.

Institucja wypadku mniejszej wagi decyduje zatem o bezprawności czynu, albowiem uznanie danego zachowania za wypadek mniejszej wagi nie powoduje jego całkowitej dekryminalizacji²¹.

Jeśli chodzi o zakres stosowania przedmiotowego kryterium ocenego w Kodeksie karnym skarbowym, to jest on znaczący, albowiem aktualnie występuje w Kodeksie karnym skarbowym przy 33 wykroczeniach skarbowych ujętych w Części szczególnej, tj. w art. 56a § 2, art. 56c § 2, art. 56d § 2, art. 57b § 2, art. 60 § 4, art. 61 § 2, art. 62 § 5, art. 64 § 7, art. 66 § 2, art. 67 § 4, art. 68 § 3, art. 69a § 2, art. 69c § 2, art. 70 § 5, art. 75b § 3, art. 80 § 4, art. 80c § 2, art. 80d § 2, art. 80e § 2, art. 80 f § 5, art. 83 § 2, art. 85 § 4, art. 90 § 3, art. 94 § 3, art. 95 § 2, art. 97 § 4, art. 106d § 2, art. 106j § 2, art. 106l § 2, art. 107 § 4, art. 107a § 2, art. 107b § 2 i art. 110a § 3.

W piśmiennictwie trafnie zauważa się wadliwość definicji legalnej wypadku mniejszej wagi, w zakresie jej techniczno-legislacyjnej konstrukcji²².

Po pierwsze wynika z niej, że nie czyn zabroniony, a wykroczenie skarbowe cechuje niski stopień społecznej szkodliwości. Niskim stopniem społecznej szkodliwości odznaczać się winien zaś sam czyn zabroniony²³. *De lege ferenda* należałoby zatem zmienić początek definicji legalnej, aby zaimek przymiotny „który” odnosił się do czynu zabronionego, nie zaś do wykroczenia skarbowego. W aktualnym stanie prawnym treść przepisu art. 53 § 8 k.k.s brzmi: „(...) wypadek mniejszej wagi jest to czyn zabroniony jako wykroczenie skarbowe, **które** w konkretnej sprawie (...) zawiera niski stopień spo-

¹⁹ J. Brzezińska, op. cit., s. 45.

²⁰ T. Grzegorzcyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2009, LEX/el., komentarz do art. 53 § 8 k.k.s., teza 3.

²¹ O. Włodkowski, op. cit., s. 27.

²² G. Łabuda, [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2017, komentarz do art. 53 § 8 k.k.s., teza 1; A. Piaseczny, A. Wielgolewska, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2012, komentarz do art. 53 § 8 k.k.s., teza 3.,

²³ G. Łabuda, op. cit., komentarz do art. 53 § 8 k.k.s., teza 1.

leczej szkodliwości czynu (...)”. W ocenie autora niniejszego opracowania treść przepisu po nowelizacji powinna brzmieć: „(...) wypadek mniejszej wagi jest to czyn zabroniony jako wykroczenie skarbowe, **który** w konkretnej sprawie (...) zawiera niski stopień społecznej szkodliwości czynu (...)”.

Po drugie wskazuje się, że poprzez wprowadzenie do Kodeksu karnego skarbowego legalnej definicji wypadku mniejszej wagi i uwzględnienie kryterium niskiej szkodliwości jako elementu przepoławienia określonego czynu w wykroczenie skarbowe spowodowało, że w ocenie ustawodawcy nie ma przestrzeni pomiędzy stopniem niskim a znikomym. Wynika to z faktu, że w Kodeksie karnym skarbowym jednoznacznie przyjęto, że nie jest przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym czyn zabroniony, którego społeczna szkodliwość jest znikoma (art. 1 § 2 k.k.s.).²⁴

Po trzecie, konstrukcja definicji wypadku mniejszej wagi jest niespójna z art. 53 § 3 k.k.s., który definiuje wykroczenie skarbowe. Dosłowne ujęcie § 8 sugeruje, że nieprzekroczenie ustawowego progu nie jest wystarczające dla oceny danego przypadku jako wypadku mniejszej wagi, podczas gdy w świetle § 3 takie zdarzenie zawsze stanowi wykroczenie. Tym samym wydaje się, przynajmniej pozornie, że nie ma racjonalnego wyjaśnienia, dlaczego w § 8 ustawodawca wprowadził dodatkowy wymóg dokonania ustaleń przez sąd – mimo nieprzekroczenia ustawowego progu – czy sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego nie wskazują na rażące lekceważenie przez sprawcę porządku finansowoprawnego lub reguł ostrożności wymaganych w danych okolicznościach²⁵. Wnioskować zatem należy, że wypadek mniejszej wagi nie będzie zazwyczaj odgrywać większej roli w sytuacji, gdy kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartości przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotnej wartości najniższego minimalnego wynagrodzenia, albowiem „mieści się” w ustawowej definicji wykroczenia skarbowego z art. 53 § 3 k.k.s.

L. Wilk twierdzi, że dopiero w sytuacji przekroczenia ustawowego progu sąd powinien poddać ocenie pobudki sprawcy, stopień zlekceważenia przez sprawcę porządku finansowo-prawnego lub reguł ostrożności²⁶. Jest to jednak pogląd zbyt daleko idący. W aktualnym stanie prawnym wypadek mniejszej wagi nie jest dopełnieniem treści art. 53 § 3 k.k.s. określającej wykroczenie skarbowe w ramach kryterium ilościowego (rzeczowego), lecz odrębną konstrukcją prawną, która umożliwi zakwalifikowanie czynu zabronionego jako wykroczenie skarbowe w ramach kryterium ocenego, jeśli konkretny przepis w części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego wprowadza taką możliwość. Dlatego też sąd powinien, mimo wątpliwości autora co do zasad-

²⁴ Ibidem.

²⁵ L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2018, Legalis/El., komentarz do art. 107 k.k.s., teza 7.

²⁶ L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks...*, op. cit., komentarz do art. 107 k.k.s., teza 7.

ności wprowadzania tego ustawowego wymogu, poddawać wskazane wyżej okoliczności prawnokarnej ocenie w każdym stanie faktycznym.

Jednakże należy się zgodzić z L. Wilkiem, że z uwagi na wprowadzenie przez ustawodawcę tak elastycznych kryteriów ocennych, nie można *a priori* założyć, w jakich okolicznościach czyn będzie stanowić przestępstwo, a kiedy wykroczenie skarbowe, co należy poddać krytyce²⁷.

Nie można zgodzić się z J. Michalskim, że ocena czy stopień społecznej szkodliwości czynu jest niski, jest bezprzedmiotowa, albowiem zdecydował o tym sam ustawodawca, kierując się kryterium ilościowym²⁸. Ustawodawca wprowadził bowiem celowo w 33 przepisach części szczególnej k.k.s. instytucję wypadku mniejszej wagi. Tym samym uznać należy, że w tych przypadkach samo odniesienie się do ustawowego progu jest niewystarczające lub niekiedy niemożliwe. Szczególnie, że niektóre z wykroczeń skarbowych nie opierają się bezpośrednio na wysokości uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie przez sprawcę należności publicznoprawnej, jak np. wykroczenie nieprowadzenia wbrew obowiązkowi księgi z art. 60 § 4 k.k.s., wykroczenie nierzetelnego prowadzenia księgi z art. 61 § 2 k.k.s., czy wykroczenie nielegalnego organizowania gry hazardowej lub uczestniczenia w zagranicznej grze hazardowej z art. 107 § 4 k.k.s. Tym samym należy dokonać w takich sytuacjach oceny stopnia społecznej szkodliwości czynu, wychodząc poza kryterium rzeczowe, tj. ustawowego progu. Należy dokonać ustaleń w ramach kryterium ocennego, albowiem wymaga tego obowiązująca konstrukcja wypadku mniejszej wagi.

Przykładowo w sytuacji popełnienia czynu skarbowego z art. 107 § 2 k.k.s. i uzyskania przez uczestnika zagranicznej gry hazardowej wygranej pieniężnej, której wysokość nie przekracza ustawowego progu, czyn nie zawsze stanowić będzie wypadek mniejszej wagi (art. 107 § 2 w zw. z art. 107 § 4 k.k.s.), albowiem należy dokonać ustaleń w zakresie „ocennych” szczególnych okoliczności – zarówno przedmiotowych, jak i podmiotowych, tj. określić m.in., czy sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego nie wskazują na rażące lekceważenie przez sprawcę porządku finansowo-prawnego lub reguł ostrożności wymaganych w danych okolicznościach. Wynik takich ustaleń może doprowadzić do wniosku, że nie mamy do czynienia z zachowaniem o niskim stopniu społecznej szkodliwości, np. z uwagi na wysokość środków przeznaczanych dotychczas na nielegalną grę hazardową przez sprawcę, czas oraz częstotliwość brania udziału w grze, a także w sytuacji, gdy uczestnik gry traktuje wygrane pieniężne jako drogę do łatwego osiągnięcia zysków lub trudni się hazardem w sposób „zawodowy”.

²⁷ Ibidem.

²⁸ Por. J. Michalski, *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe”*, 2000, LEX/el., komentarz do art. 107 k.k.s., teza 2.

Po czwarte, niezrozumiałe jest wprowadzenie przez normodawcę, przy instytucji wypadku mniejszej wagi, dwóch różnych kryteriów kwotowych: związanych raz z pięciokrotną, a raz z dwustukrotną wysokością najniższego wynagrodzenia, czyli kwotą małej wartości. Należy w tym kontekście zwrócić uwagę na użycie w przepisie art. 53 § 8 k.k.s. alternatywy rozłącznej poprzez wprowadzenie spójnika „albo”. W ocenie autora niniejszego opracowania zastosowanie przez normodawcę alternatywy rozłącznej przy konstruowaniu przedmiotowego przepisu przy jednoczesnym wskazaniu dwóch różnych kryteriów kwotowych skutkuje tym, że mamy do czynienia tak naprawdę z dwoma „wariantami” wypadku mniejszej wagi.

Pierwszy wariant dotyczy bowiem ustawowego progu, który wynosi pięciokrotność minimalnego wynagrodzenia z tym obwarowaniem, że sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego nie wskazują na rażące lekceważenie przez sprawcę porządku finansowo-prawnego lub reguł ostrożności wymaganych w danych okolicznościach. Drugi zaś wariant dotyczy „progu” małej wartości przedmiotu czynu z dodatkowym obwarowaniem, aby zachowanie wystąpiło z pobudek zasługujących na uwzględnienie, czyli dotyczy elementu o charakterze podmiotowym. Tym samym wysokość należności publicznoprawnej lub wartości przedmiotu czynu uznać należy za pierwszoplanowy kwantyfikatory przy rozstrzyganiu, z którym wariantem wypadku mniejszej wagi mamy do czynienia.

Należy odnotować, że ustawodawca przy kryterium kwotowym pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia nie posłużył się pojęciem wartości przedmiotu czynu zabronionego, a jedynie należności publicznoprawnej. Zdaniem autora niniejszego opracowania należy wnioskować, że z uwagi na posłużenie się zwrotem „w szczególności” w treści definicji z art. 53 § 8 k.k.s. przedmiotowe kryterium można odnieść również do wartości przedmiotu czynu zabronionego²⁹. Odmienna, wąska wykładnia prowadziłaby do konkluzji, w której wypadek mniejszej wagi, gdy mamy do czynienia z wartością przedmiotu czynu zabronionego (wartości dewizowe, wygrane pieniężne) może aktywować się wyłącznie wtedy, gdy sprawca działa jedynie z pobudek „zasługujących na uwzględnienie”, czyli w ramach drugiego kryterium kwotowego. Dla kontrastu, przy pobudkach „nagannych” dane zachowanie nie mogłoby zostać nigdy uznane za wykroczenie skarbowe jako wypadek mniejszej wagi, albowiem ustawodawca *expressis verbis* nie odnosi się do

²⁹ Odmiennie L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks...*, op. cit., komentarz do art. 53 § 8 k.k.s., teza 7, T. Grzegorzczak, *Kodeks...*, op. cit., komentarz do art. 53 § 8 k.k.s., teza 3 oraz F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Tom I. Komentarz (art. 1–53 k.k.s.), 2006, LEX/el., komentarz do art. 53 § 8 k.k.s., teza 8, którzy uznają, że kryterium kwotowe 5-krotności odnosi się wyłącznie do progu należności publicznoprawnej. J. Michalski z kolei skłania się ku tezie, że wypadek mniejszej wagi przy kwocie małej wartości dotyczy zarówno wartości przedmiotu czynu, jak i należności publicznoprawnych: J. Michalski, op. cit., komentarz do art. 53 § 8 k.k.s., teza 2.

wartości przedmiotu czynu zabronionego. Przy rozstrzygnięciu powyższych wątpliwości należy mieć również na uwadze definicję wykroczenia skarbowego z art. 53 § 3 k.k.s., gdzie normodawca „powiązał” ustawowy próg zarówno z należnością publicznoprawną, jak i wartością przedmiotu czynu zabronionego.

Dyskusyjne jest jednak, czy drugie kryterium kwotowe wypadku mniejszej wagi (rozumiane jako mała wartość przedmiotu czynu) może dotyczyć, obok wartości przedmiotu czynu, także należności publicznoprawnych, albowiem ustawodawca odniósł się w definicji legalnej jedynie do wartości przedmiotu czynu zabronionego i nie posłużył się zwrotem „w szczególności”. Należy odnotować, że w rozdziale 6 k.k.s., który dotyczy przestępstw i wykroczeń skarbowych przeciwko obowiązkowi podatkowemu i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji, ustawodawca wprowadził wykroczenia skarbowe jako wypadki mniejszej wagi wtedy, gdy są związane z uszczupleniem należności publicznoprawnych, jak np. art. 64 § 7 k.k.s., który polega m.in. na bezprawnym wyprowadzaniu ze składu podatkowego wyrobów akcyzowych nieoznaczonych znakami akcyzy, z przeznaczeniem do dokonania ich dostawy wewnątrzspółnotowej lub eksportu. Z kolei wobec czynów polegających na bezpośrednim uszczupleniu czy na narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, np. art. 54 § 3 k.k.s., ustawodawca nie zastosował konstrukcji wypadku mniejszej wagi, lecz kryterium ustawowego progu należności³⁰. Przy tych czynach wystąpienie małej wartości należności publicznoprawnej (np. art. 54 § 2 k.k.s.) powoduje, że mamy do czynienia z przestępstwem skarbowym w typie uprzywilejowanym, nie zaś z wykroczeniem skarbowym. Przyjmując zatem, że w przypadku kwoty małej wartości mielibyśmy do czynienia, w zależności od rodzaju czynu zabronionego, raz z wykroczeniem skarbowym, a raz z przestępstwem skarbowym w typie uprzywilejowanym, byłoby to niekonsekwencją ze strony ustawodawcy, gdyż powodowałoby brak wewnętrznej spójności Kodeksu karnego skarbowego i taki pogląd należy odrzucić. Tym samym zaaprobować należy pogląd, że drugie kryterium kwotowe (mała wartość) wypadku mniejszej wagi może dotyczyć jedynie wartości przedmiotu czynu.

W zakresie przesłanki pobudek zasługujących na uwzględnienie L. Wilk wskazuje, że przepis nie mówi o szczególnym, lecz zwykłym uwzględnieniu, zatem można uwzględnić wszystkie te pobudki, które nie zasługują na potępienie³¹. Nieco odmiennie wskazuje T. Grzegorzczak, który konstatuje, że mają to być pobudki, które należałoby uznać za szlachetne i niejako „usprawiedliwiające”³². Należy jednak zauważyć, że kryminalizowanym zachowa-

³⁰ G. Łabuda, [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks...*, op. cit., komentarz do art. 53 § 8 k.k.s., teza 1.

³¹ L. Wilk, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks...*, op. cit., komentarz do art. 53 § 8 k.k.s., teza 9.

³² T. Grzegorzczak, *Kodeks...*, op. cit., komentarz do art. 53 § 8 k.k.s., teza 3.

niom przeciwko obowiązkom z obszaru prawa finansowego, szczególnie prawa dewizowego i hazardowego, bardzo rzadko towarzyszą szlachetne czy nawet pozytywne pobudki, które to mają być główną „siłą napędową” zachowania sprawcy przy wypadku mniejszej wagi. Z tych względów praktyczne zastosowanie drugiego wariantu wypadku mniejszej wagi, ze zrozumiałych względów, ma nikłe zastosowanie w praktyce sądowej. *De lege ferenda* postulować należy usunięcie wariantu wypadku mniejszej wagi, związanego z kryterium małej wartości jako wyraz racjonalnego podejścia do odpowiedzialności karnoskarbowej. Wystąpienie u sprawcy wskazanych pobudek, w stanie faktycznym nadal podlegałoby uwzględnieniu w ramach oceny stopnia społecznej szkodliwości czynu z uwagi na obecność kwantyfikatora związanego z motywacją sprawcy wśród okoliczności podmiotowych zawartych w art. 53 § 7 k.k.s., lecz byłoby rozpatrywane w ramach kryterium ilościowego (rzeczo-wego).

Wnioski

Instytucja wypadku mniejszej wagi w prawie karnym skarbowym stanowi przykład uregulowania przez ramy prawa karnego skarbowego kategorii drobnych czynów zabronionych. Należy pozytywnie ocenić dążenie normodawcy do zmniejszenia zakresu zagrożenia ustawowego czynów zabronionych o niskim stopniu społecznej szkodliwości i decyzję o wprowadzeniu definicji legalnej pojęcia w prawie karnym skarbowym.

Dzięki zastosowaniu kryterium ocenego kontrawencjonalizacji udało się bez wątpienia uniknąć kazuistyki przepisów karnoskarbowych w części szczególnej k.k.s. Należy jednak podjąć dalsze działania, zmierzające do bardziej precyzyjnego opisanego przedmiotowej konstrukcji normatywnej. Krytyka techniki legislacyjnej definicji wypadku mniejszej wagi nie przekreśla jednak w żadnym stopniu korzyści płynących z wprowadzenia go do Kodeksu karnego skarbowego.

Zdaniem autora niniejszego artykułu, *de lege ferenda* należałoby zmienić początek definicji, aby zaimek przymiotny „który” odnosił się do czynu zabronionego, nie zaś do wykroczenia skarbowego.

Należy również postulować usunięcie wariantu wypadku mniejszej wagi, związanego z kryterium małej wartości i pobudkami zasługującymi na uwzględnienie. Sugestia autora dotycząca usunięcia przedmiotowego wariantu z treści przepisu art. 53 § 8 k.k.s. jest podyktowana, jak sygnalizowano szerzej we wcześniejszej części opracowania, „oderwaniem” wymogu występowania dodatnich pobudek w działaniu sprawcy od realiów przestępczości skarbowej oraz jej „ekonomicznego” charakteru.

Wykaz literatury

- Banasik K., *Typ uprzywilejowany czynu zabronionego*, „Prokuratura i Prawo” 2013, nr 9.
- Baniak S., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009.
- Brzezińska J., *Kilka uwag o „wypadku mniejszej wagi”*, Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego, tom XXXI, Wrocław 2014.
- Buchała K., *Prawo karne materialne*, Warszawa 1980.
- Doroszevska K., *Znaczenie klauzuli „wypadku mniejszej wagi” w polskim prawie karnym*, „Zeszyt Studencki Kół Naukowych UAM Poznań, Wydziału Prawa i Administracji UAM” 2016, nr 6.
- Lewczyk P., *Wypadek mniejszej wagi w polskim kodeksie karnym (uwagi de lege lata i postulaty de lege ferenda)*, „Prokuratura i Prawo” 2008, nr 7–8.
- Łabuda G., [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2017, LEX/el.
- Michalski J., *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe”*, 2000, LEX/el.
- Mucha D., *Pasernictwo skarbowe w polskim prawie karnym skarbowym*, Opole, 2019.
- Nalikowski F., *Wysokość podatku narażonego na uszczuplenie*, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 2.
- Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2009, LEX/el.
- Nowicka I., *Wykroczenia będące czynami przepołowionymi w ujęciu prawnym i kryminologicznym*, Szczytno 2010.
- Piaseczny A., Wielgolewska A., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2012, LEX/el.
- Plebanek E., *Wypadek mniejszej wagi – kilka uwag w sporze o charakter instytucji i jego praktyczne konsekwencje*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2011, nr 5.
- Prusak F., *Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe*, [w:] M. Bojarski (red.), *System prawa karnego*, tom 11, Warszawa 2014.
- Stefańska B., *Wypadek mniejszej wagi w polskim prawie karnym*, „Ius Novum” 2017, nr 1.
- Włodkowski O., *Wypadek mniejszej wagi w prawie karnym skarbowym*, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 7.
- Zelga A., *Wypadki mniejszej wagi w kodeksie karnym*, „Palestra” 1972, 16/1 (169).

Summary

A minor accident in fiscal criminal law

Key words: a minor accident, contravenalisation, semi-forbidden acts.

The author analyses the provisions of the Fiscal Criminal Code in the scope of criteria for the division of criminal fiscal types of offences. Particular attention is devoted to the criterion for assessing contravenalisation, which occurs in fiscal criminal law as a minor accident. It postulates, among others, removing the minor accident variant related to the low-value criterion and the consideration of the motives. This is dictated by the “detachment” of the requirement for positive motives in the offender’s actions from the realities of fiscal crimes and its “economic” nature.