

# Bezprawny obrót znakami akcyzy jako czyn karnoskarbowy

## An unlawful trade in excise stamps as a penal and fiscal act charged

Patricia Różańska-Ungur

Asystent w Katedrze Prawa Karnego, Instytut Nauk Prawnych Uniwersytetu Opolskiego, aplikant adwokacki (Izba Adwokacka w Opolu), ORCID: 0000-0002-5052-4887

### Streszczenie

Niniejszy artykuł jest próbą rozkodowania normy prawnej z art. 70 k.k.s.<sup>1</sup>, która penalizuje bezprawny obrót znakami akcyzy jako czyn karnoskarbowy o charakterze przepołowionym, bo zarówno jako przestępstwo skarbowe, jak i jako wykroczenie skarbowe. Blankietowy charakter normy prawnej z art. 70 k.k.s. wymaga posiłkowania się przepisami innych ustaw celem pełnego ustalenia znaczenia użytych w jej treści pojęć i instytucji prawnych. Istota sprowadza się do tego, że swobodny obrót znakami akcyzy jest zakazany, a obrót nimi jest możliwy jedynie na zasadach stricte normatywnie, czyli prawnie określonych w treści odpowiedniej ustawy. Zgodnie z wolą ustawodawcy katalog osób uprawnionych do dysponowania znakami akcyzy jest zamknięty i enumeratywnie wskazany. Słowa kluczowe: znak akcyzy, bezprawny obrót, czyn karnoskarbowy, przestępstwo skarbowe, wykroczenie skarbowe, wypadek mniejszej wagi, czyn przepołowiony.

### Abstract

The article in question is an attempt to decode the legal norm set out in Article 70 of the Penal and Fiscal Code, which provides for penalties for an unlawful trade in excise stamps and qualifies it as a penal and fiscal act charged as a wobbler, i.e. a fiscal offence or a fiscal petty offence. The blanket nature of the legal norm set out in Article 70 of the Penal and Fiscal Code requires the use of provisions of other laws in order to fully determine the meaning of the concepts and legal institutions used in its content. The substance of the matter is that free trade in excise stamps is prohibited. Trade in excise stamps is possible only under the rules strictly normatively (i.e. legally) defined in the relevant act. As formulated by the legislator, the catalogue of persons authorised to use excise stamps is closed and enumerated by the legislator.

**Keywords:** excise stamp, unlawful trade, penal and fiscal act, fiscal offence, fiscal petty offence, act of a lesser significance, wobbler, verbal phrase.

Kodeks karny skarbowy penalizuje przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe będące odrębnymi czynami zabronionymi od przestępstw powszechnych, penalizowanych przede wszystkim na gruncie ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny<sup>2</sup>, czy też wykroczeń powszechnych, opisanych i penalizowanych głównie w ustawie z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń<sup>3</sup>. Na gruncie Kodeksu karnego skarbowego przedmiot ochrony prawnej stanowią budżet i interes finansowy Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego i Unii Europejskiej oraz bezpieczeństwo obrotu.

Obecnie prawo karne skarbowe jest dziedziną w pełni autonomiczną, którą cechuje absolutność w zakresie penalizacji i opisu skarbowych czynów zabronionych.

Bezprawny obrót znakami akcyzy w Kodeksie karnym skarbowym został opisany w normie prawnej art. 70 zarówno jako poszczególne przestępstwo skarbowe (art. 70 § 1, 2 i 4), jak i jako wykroczenie skarbowe (art. 70 § 5). Owe czyny

zabronione na podstawie art. 53 § 2 i 3 k.k.s. zalicza się do przestępstw skarbowych albo wykroczeń skarbowych. Są ścigane z urzędu i należą do grupy czynów zawinionych, które można popełnić tylko w umyślności. Każdy z nich ma charakter powszechny – poza czynem opisanym w przepisie art. 70 § 4 i 5 k.k.s., którego podmiot sprawczy<sup>4</sup> został przez ustawodawcę zindywidualizowany w ten sposób, że podmiot dopuszczający się popełnienia tego przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego charakteryzuje się konkretną, specyficzną cechą, tj. nie posiada stosownego uprawnienia. Norma prawna z art. 70 k.k.s. ma charakter formalny i w całości penalizuje różne postacie zachowania sprawcy sprzeczne z obowiązującym porządkiem prawnym, tj. penalizuje bezprawny obrót znakami akcyzy, naruszający reguły odnoszące się do reglamentacji takich znaków.

Wszystkie delikty karnoskarbowe opisane w art. 70 k.k.s. mają charakter czynów przepołowionych. Owo bezprawne

zachowanie stanowiące przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe jest określone praktycznie tymi samymi znamionami ustawowymi. Oczywiście uwaga ta dotyczy jedynie formy stadialnej dokonania, gdyż wykroczenia stypizowane w art. 70 § 5 k.k.s. tylko w takiej formie są karalne, co jest regułą, od której nie ma żadnego wyjątku w ramach regulacji karnoskarbowej, a kryterium ustawowe stanowi też tzw. wypadek mniejszej wagi<sup>5</sup>.

Czyny zabronione opisane w normie prawnej art. 70 k.k.s., zarówno przestępstwa skarbowe, jak i wykroczenia skarbowe, mogą zostać popełnione wyłącznie umyślnie tak w zamiarze bezpośrednim, jak i w zamiarze ewentualnym, z tym że czyn z przepisu art. 70 § 2 k.k.s., będący przestępstwem skarbowym, może zostać popełniony wyłącznie w zamiarze bezpośrednim<sup>6</sup>.

Odnosnie do bezprawnego obrotu znakami akcyzy już na wstępie tych rozważań należy mieć na uwadze, że swobodny obrót tymi znakami jest zakazany, a obrót nimi możliwy jest jedynie na zasadach stricte normatywnie, czyli prawnie określonych ustawowo. Podobnie katalog osób uprawnionych do dysponowania znakami akcyzy jest zamknięty i enumeratywnie przez ustawodawcę wskazany (o czym szerzej poniżej).

Blankietowość normy karnej jako normy sankcjonującej z przepisu art. 70 § 1 k.k.s. sprowadza się do tego, że penalizuje on obrót znakami akcyzy niezgodny z przepisami ustawy, a polegający na ich zbyciu lub przekazywaniu osobie nieuprawnionej.

Z kolei przepis art. 70 § 2 k.k.s. karze dalsze czynności wykonawcze sprawcy polegające na działaniu kierunkowym i sprowadzającym się do celowego działania w celu użycia lub wprowadzenia w obieg znaków akcyzy przez ich nabycie lub przyjęcie od osoby nieuprawnionej. Nadto przewiduje wymierzenie kary za zachowanie sprawcy polegające na celowym usuwaniu znaków akcyzy z wyrobu akcyzowego w celu ich ponownego użycia lub wprowadzenia w obieg. Oprócz tego statuuje odpowiedzialność za rodzajowo określony, celowy, bezprawny obrót znakami akcyzy. Jednocześnie już zgodnie z zasadą ogólną wyrażoną w art. 21 § 1 k.k.s. ów czyn karalny jest traktowany jako przestępstwo skarbowe także w formie stadialnej usiłowania. Taki stan rzeczy stanowi pewien wyjątek na tle pozostałych rodzajowo opisanych przestępstw skarbowych w części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego, bo przecież ogranicza się on głównie do ścigania sprawców czynów karnoskarbowych, które weszły w fazę dokonania.

Z kolei przepis art. 70 § 4 k.k.s. wprost penalizuje czynności wykonawcze sprawcy niebędącego uprawnionym do posiadania znaków akcyzy, a którego zachowanie polega na posiadaniu, przechowywaniu, przewożeniu, przesyłaniu lub przenoszeniu znaków akcyzy. Taki opis ustawowy bezprawnego obrotu znakami akcyzy powoduje, że owo przestępstwo skarbowe ma charakter przestępstwa skarbowego wieloodmianowego. W przepisie tym zawarto bowiem pięć tożsamych pojęciowo, alternatywnie ujętych w katalogu zamkniętym, form wykonawczych czynu zabronionego. Podkreślić należy, że tylko podjęcie tych wymienionych czynności co do znaków akcyzy jest przez ustawodawcę penalizowane. Przyjąć więc należy ponad wszelką wątpliwość, że sprawca swoim zachowaniem musi wypełnić znamiona ustawowe tego czynu zabro-

nionego i tylko takie działanie może być uznane za bezprawne i jemu – jako sprawcy – inkryminowane. W przepisie art. 70 § 4 k.k.s. sformułowania ustawowe „posiada, przechowuje, przewozi, przesyła lub przenosi” są użyte w znaczeniu ogólnym i należy je rozpatrywać jako znamiona czasownikowe opisujące zachowanie sprawcy polegające na określonym działaniu.

Z kolei bezprawny obrót znakami akcyzy jako wykroczenie skarbowe został opisany w art. 70 § 5 k.k.s. jako typ uprzywilejowany. Przepis ten bowiem wprost wskazuje, że czyny z art. 70 § 1, 2 i 4 k.k.s. w wypadku mniejszej wagi stanowią wykroczenia skarbowe (tj. ma znaczenie wielkość szkody). Pozostałe znamiona ustawowe są tożsame dla tych czynów przepołowionych.

Wobec sprawcy przestępstwa z art. 70 § 1, 2 i 4 k.k.s. sąd może fakultatywnie na podstawie art. 34 § 2 k.k.s. orzec środek karny w postaci zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej, a na podstawie art. 35 k.k.s. może także orzec, w uzasadnionych wypadkach, podanie wyroku do publicznej wiadomości w sposób przez siebie określony. Nadto sąd może – na podstawie art. 30 § 2 k.k.s. i art. 49 § 2 k.k.s. – orzec przepadek znaków akcyzy pochodzących zarówno z przestępstwa skarbowego, jak i wykroczenia skarbowego, o których mowa w art. 70 k.k.s.

Rozkodowanie pojęcia „znaków akcyzy”, będących przedmiotem wykonawczym bezprawnego obrotu nimi wbrew obowiązującemu porządkowi prawnemu, z uwzględnieniem znamion ustawowych, w tym znamion czasownikowych z przepisu art. 70 § 1 k.k.s., należy rozpocząć od ustalenia, co to jest znak akcyzy w znaczeniu użytym w normie prawnej z art. 70 k.k.s.

To pojęcie należy rozumieć w pierwszej kolejności zgodnie z jego definicją legalną zawartą w rozdziale 5 w art. 53 § 30d k.k.s. Przepis ten wprost odsyła do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym<sup>7</sup> i definicji legalnej zamieszczonej w art. 2 ust. 1 pkt 17 tego aktu prawnego, według której znakami akcyzy są znaki, określone przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, służące do oznaczania wyrobów akcyzowych podlegających obowiązkowi oznaczania, obejmujące:

- 1) podatkowe znaki akcyzy, które są potwierdzeniem wpłaty kwoty stanowiącej wartość podatkowych znaków akcyzy, oraz
- 2) legalizacyjne znaki akcyzy, które są potwierdzeniem prawa podmiotu obowiązującego do oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy do przeznaczenia tych wyrobów do sprzedaży.

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. reguluje także zasady i tryb nanoszenia znaków akcyzy na wyroby akcyzowe. Określa również, jaką postać mogą mieć znaki akcyzy. Mianowicie zgodnie z treścią art. 120 ust. 1 tej ustawy znaki akcyzy mogą mieć w szczególności postać banderol, znaków cechowych lub odcisków pieczęci. Jest to jedynie przykładowe wyliczenie, możliwe jest bowiem wprowadzenie do obrotu znaków w innych formach niż wskazane wyżej. Obecnie kwestia ta jest uregulowana w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 7 czerwca 2019 r. w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy<sup>8</sup>.

Z przedstawionych wyżej uwag płynie zatem wniosek, że znaki akcyzy charakteryzują się czterema nierozłącznymi

cechami, wynikającymi wprost z ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.

Po pierwsze znakami akcyzy są tylko takie znaki, które spełniają wymogi formalne oraz których cechy i właściwości indywidualne określił szczegółowo minister właściwy do spraw finansów publicznych w granicach przysługujących mu kompetencji.

Po drugie znaki akcyzy wyróżniają się cechami o charakterze materialnym, muszą bowiem spełniać główne zadanie polegające na oznaczeniu wyrobów akcyzowych. Nadto idzie tu o oznaczenie ściśle określonych wyrobów akcyzowych w konkretnym zakresie. Dany znak umieszczony na konkretnym wyrobie akcyzowym potwierdza bowiem określony stan faktyczny lub prawa w sposób zindywidualizowany. Podstawowym celem stosowania znaku akcyzy, opisanego i zdefiniowanego w art. 2 ust. 1 pkt 17 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., jest zatem oznaczenie wyrobu akcyzowego. Dopóki dany znak będzie spełniał to zadanie, dopóty będzie spełniał wymogi uznania za znak akcyzy. Jednocześnie należy mieć na względzie, że znak akcyzy, by spełniać ww. kryteria, musi być aktualny oraz mieć odpowiednią treść, postać i wzór<sup>9</sup>.

Każdorazowo gdy mowa jest o znakach akcyzy i obrocie znakami akcyzy, dotyczy to wyłącznie legalnych znaków akcyzy, gdyż na podstawie normy prawnej z art. 70 k.k.s. karany jest tylko bezprawny obrót legalnymi znakami akcyzy.

W dalszej części artykułu zostaną omówione czynności wykonawcze penalizowane przez poszczególne przepisy art. 70 k.k.s.

Na potrzeby rozkodowania normy z **art. 70 § 1 k.k.s.** zauważyć należy, że ma on na celu ochronę przed zbywaniem lub innym sposobem przekazania znaków akcyzy osobie nieuprawnionej. W rezultacie penalizowana jest każda forma przekazania znaków akcyzy osobie nieuprawnionej. Omawiany przepis – jako norma blankietowa – sankcjonuje zakaz unormowany w art. 130 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.

Nie bez znaczenia jest również okoliczność, że sprawcą czynu zabronionego z art. 70 § 1 k.k.s. może być zarówno osoba uprawniona do posiadania znaków akcyzy, która je zbywa (lub w inny sposób przekazuje, np. przez zamianę albo ich użyczenie) osobie nieuprawnionej, jak i osoba nieuprawniona, która je zbywa (lub w inny sposób przekazuje) również osobie nieuprawnionej do ich posiadania<sup>10</sup>. Ustawowe sformułowanie „zbywa lub w inny sposób przekazuje znaki akcyzy” pozwala stwierdzić, że ten czyn polega na przeniesieniu przez sprawcę władztwa nad znakami akcyzy w dowolny sposób, zarówno odpłatnie, jak i pod tytułem darmym. Ustawodawca ujął więc w tym przepisie wszelkie zachowania w tym zakresie, tj. bez względu na ich formę są uznawane za czyn bezprawny. Ów inny sposób przekazania znaków akcyzy to zaś każda inna forma niebędąca zbyciem, np. czasowe przeniesienie władztwa nad znakami akcyzy<sup>11</sup>.

Władztwo nad rzeczą (znakami akcyzy) umożliwia jej posiadaczowi władanie nią (nimi) jak właściciel. „Inny sposób przekazania” natomiast ma charakter czasowy, tj. nie prowadzi do ostatecznego przekazania (zbycia) danemu podmiotowi znaków akcyzy<sup>12</sup>.

W kwestii samego władztwa nad znakami akcyzy należy mieć również na uwadze status „posiadacza”. Na potrzeby rozkodowania tego pojęcia należy się posiłkować normą

prawną z art. 336 k.c.<sup>13</sup>, zgodnie z którym posiadaczem samodzielnym rzeczy jest ten, kto nią włada jak właściciel, a posiadaczem zależnym rzeczy jest ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą. Taką też quasi-formę należy zakwalifikować jako inny sposób przekazania, mający na celu dysponowanie w sposób opisany w treści przepisu art. 70 § 1 k.k.s. Takie rozumienie tego pojęcia jest zgodne z zasadą wykładni prawa, według której nie należy nadawać nowego znaczenia terminom, które już funkcjonują i są zdefiniowane w innej gałęzi prawa, prawo bowiem trzeba traktować jako spójną całość.

Ponadto treść przepisu art. 130 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. rozszerza ów zakaz, bo za nielegalne przekazanie znaków akcyzy nieuprawnionemu nakazuje uważać odstąpienie oraz przekazanie odpłatne lub nieodpłatne. To powoduje, że owo bezprawne przekazanie może nastąpić na jakichkolwiek zasadach, co wypełnia w ten sposób wspomniane znamiona czasownikowe<sup>14</sup>.

Sprawca przestępstwa penalizowanego w art. 70 § 1 k.k.s. podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 2, albo obu tym karom łącznie.

Znaki akcyzy są zwracane właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego<sup>15</sup>, od którego odebrano znaki, oraz wytwórcy znaków akcyzy (art. 130 ust. 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.).

Z kolei w dalszej części art. 130 tej ustawy, tj. w ust. 3-5, ustawodawca określił katalog podmiotów uprawnionych do dysponowania znakami akcyzy (w sposób legalny), w tym do dalszego ich przekazania. Są to: importer, podmiot dokonujący nabycia wewnątrzwspólnotowego oraz przedstawiciel podatkowy. Mogą oni przekazać znaki akcyzy podmiotowi mającemu siedzibę poza terytorium kraju w celu naniesienia ich na opakowania jednostkowe wyrobów akcyzowych lub na wyroby akcyzowe, będące przedmiotem importu lub nabycia wewnątrzwspólnotowego.

Do omawianego katalogu zalicza się również właściciela wyrobów akcyzowych, o którym mowa w art. 13 ust. 3 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. Może on przekazywać znaki akcyzy w celu naniesienia ich na opakowania jednostkowe wyrobów akcyzowych lub na wyroby akcyzowe stanowiące jego własność podmiotowi prowadzącemu skład podatkowy albo podmiotowi mającemu siedzibę na terytorium państwa trzeciego.

Nadto ustawodawca do powyższego katalogu zalicza także podmioty, o których mowa w art. 116 ust. 1 pkt 7 przywołanej ustawy, tj. podmioty zobowiązane do oznaczania wyrobów akcyzowych. Mogą one przekazywać podmiotowi prowadzącemu skład podatkowy znaki akcyzy w celu naniesienia ich na opakowania jednostkowe wyrobów akcyzowych lub na wyroby akcyzowe.

Oprócz tego w dalszej części art. 130 wskazano, że w razie śmierci przedsiębiorcy znaki akcyzy, które otrzymał zmarły przedsiębiorca, przejmuje z mocy prawa:

- 1) przedsiębiorstwo w spadku, w przypadku gdy zarząd sukcesyjny został ustanowiony z chwilą śmierci przedsiębiorcy;
- 2) osoba, o której mowa w art. 14 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przed-

siębiorstw<sup>16</sup>, dokonująca czynności, o których mowa w art. 13 tej ustawy<sup>17</sup>, w przypadku gdy zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony z chwilą śmierci przedsiębiorcy.

Ponadto zgodnie z treścią art. 130 ust. 5 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. znaki akcyzy mogą być przekazane również:

- 1) następcom prawnym lub podmiotom przekształconym w przypadkach wstąpienia przez nich w przewidziane przepisami prawa podatkowego prawa lub prawa i obowiązki, określone w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>18</sup>;
- 2) jednemu z następców prawnych zmarłego przedsiębiorcy, który wstąpił w prawa i obowiązki wynikające z decyzji oraz zezwoleń akcyzowych, o których mowa w art. 20a ust. 4<sup>19</sup> oraz art. 84 ust. 1<sup>20</sup>, na zasadach, o których mowa w art. 84e<sup>21</sup>;
- 3) przedsiębiorstwu w spadku przez osoby, o których mowa w art. 14 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r., dokonujące czynności, o których mowa w art. 13 tej ustawy, w przypadku ustanowienia zarządu sukcesyjnego po śmierci przedsiębiorcy.

Z kolei art. 125 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. określa podmioty uprawnione do otrzymania znaków akcyzy. Ustawodawca zalicza do nich m.in.:

- 1) podmiot prowadzący skład podatkowy, z zastrzeżeniem co do właściciela wyrobów akcyzowych, o którym mowa w art. 13 ust. 3,
- 2) importera,
- 3) podmiot dokonujący nabycia wewnątrzspółnotowego,
- 4) przedstawiciela podatkowego,
- 5) podmiot dokonujący produkcji wyrobów akcyzowych, o których mowa w art. 47 ust. 1 pkt 1, 2, 4 lub 5,
- 6) właściciela wyrobów akcyzowych, o którym mowa w art. 13 ust. 3,
- 7) podmiot, o którym mowa w art. 116 ust. 1 pkt 7 (tj. podmiot zamierzający nabyć wyroby akcyzowe i posiadający zezwolenie na wyprowadzenie wyrobów akcyzowych, o którym mowa w art. 54 ust. 1).

Penalizacji na podstawie **art. 70 § 2 k.k.s.** podlegają czynności wykonawcze polegające na nabyciu znaków akcyzy od osoby nieuprawnionej w celu ich użycia lub wprowadzenia w obieg, jak również przyjęciu znaków akcyzy od osoby nieuprawnionej w inny sposób bądź na usunięciu znaków akcyzy z wyrobu akcyzowego w celu ponownego ich użycia lub wprowadzenia w obieg.

Zgodnie z prawem znaki akcyzy (banderole) można nabyć jedynie od właściwego organu uprawnionego do ich zbywania lub – z jego upoważnienia – od wytwórcy. Każde inne nabycie ma charakter nielegalny, bo jest nabyciem od osoby nieuprawnionej.

Najistotniejszą okolicznością w zakresie ww. czynności wykonawczych sprawcy jest to, że o ile przepis art. 70 § 1 k.k.s. nie wskazuje, czy zbywca jest podmiotem uprawnionym, czy też nie, a jedynie określa nabywcę znaków akcyzy i osobę, której w inny sposób przekazano znaki akcyzy, a która jest osobą nieuprawnioną, o tyle art. 70 § 2 k.k.s. dodatkowo wylicza czynności wykonawcze, które są penalizowane, jeśli owe znaki akcyzy pochodzą od osoby nieuprawnionej. Samo nabycie lub inny sposób przyjęcia znaków akcyzy nie są karalne, musi bowiem zostać spełniona dodatkowa przesłanka

ka polegająca na tym, że ww. czynności wykonawcze zostały dokonane na skutek przyjęcia znaków akcyzy od osoby nieuprawnionej do ich posiadania<sup>22</sup>.

Znamię czasownikowe zawarte w art. 70 § 2 k.k.s., tj. „użycie” znaków akcyzy, należy rozumieć jako oznaczenie określonego wyrobu znakiem akcyzy. Z kolei wprowadzenie w obieg polega na dalszym zbyciu lub przekazaniu znaków akcyzy innym podmiotom przez osobę nieuprawnioną. Usunięcie znaków akcyzy to natomiast nic innego jak dobrowolne oddzielenie znaku akcyzy od wyrobu akcyzowego, na którym ten znak uprzednio się znajdował jako oznaczenie tego wyrobu, z zamiarem dalszego wprowadzenia w obieg. Jeżeli zaś sprawca usunął znaki akcyzy z danego wyrobu, lecz nie miał zamiaru dalszego ich wprowadzenia w obieg, bo kierował się jedynie wolą np. kolekcjonowania określonych znaków akcyzy, wówczas jego zachowanie nie spełnia przesłanek ustawowych z art. 70 § 2 k.k.s.

Jeżeli natomiast chodzi o sankcję za ww. czyny zabronione, to sprawca poniesie taką samą karę jak sprawca, któremu zostanie przypisany czyn z art. 70 § 1 k.k.s., w granicach ustawowego zagrożenia, tj. karę grzywny do 720 stawek dziennych lub karę pozbawienia wolności do 2 lat. Sprawcy mogą też zostać wymierzone obie te kary łącznie, co jest prawnie możliwe, albowiem sankcja karna przewidziana za to przestępstwo skarbowe nie ma charakteru bezwzględnie alternatywnego.

Przepis **art. 70 § 3 k.k.s.** – co należy podkreślić – wprowadza powtórzenie karalności czynów z art. 70 § 1 i 2 k.k.s. w formie stadialnej usiłowania, mimo że de facto nie ma takiej potrzeby z uwagi na treść przepisu art. 21 § 1 k.k.s., zgodnie z którym usiłowanie przestępstwa skarbowego zagrożonego karą nieprzekraczającą roku pozbawienia wolności lub karą łagodniejszą jest karalne tylko wtedy, gdy kodeks tak stanowi.

Z kolei górną granicę ustawowego zagrożenia określa art. 21 § 2 k.k.s., w myśl którego za usiłowanie przestępstwa z art. 70 § 1 i 2 k.k.s. sprawca podlega karze grzywny do 480 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do 1 roku i 4 miesięcy, albo obu tym karom łącznie. W przypadku usiłowania nieudolnego sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary, a nawet odstąpić od jej wymierzenia (art. 21 § 3 k.k.s.). Jednocześnie w tym miejscu raz jeszcze zaznaczyć należy, aczkolwiek jedynie dla przypomnienia, że usiłowanie popełnienia wykroczenia skarbowego jest stadium niekaralnym na gruncie Kodeksu karnego skarbowego<sup>23</sup>.

Norma prawna z **art. 70 § 4 k.k.s.** penalizuje natomiast inne niż opisane w § 1 i 2 zachowania podmiotu będącego osobą nieuprawnioną do posiadania znaków akcyzy, czyli przechowywanie, przewożenie, przesyłanie lub przenoszenie znaków akcyzy (o czym szerzej była mowa powyżej).

W tym miejscu należy zaznaczyć, że nowelizacja Kodeksu karnego skarbowego z dnia 28 lipca 2005 r.<sup>24</sup> rozszerzyła katalog znamion czasownikowych czynów penalizowanych na podstawie art. 70 § 4 k.k.s. w ten sposób, że oprócz pierwotnie sankcjonowanych czynności wykonawczych, tj. posiadania i przechowywania znaków akcyzy, wprowadzone zostały kolejne, tj. przewożenie, przesyłanie i przenoszenie znaków akcyzy.

**Posiadanie znaków akcyzy** przez osobę nieuprawnioną polega na tym, że osoba fizyczna, mimo że nie jest do tego

uprawniona, dysponuje znakami akcyzy jak właściciel, a tym samym ma faktyczną możliwość dysponowania nimi samodzielnie. Ustawodawca nie wskazuje wprost, czy chodzi o posiadanie samoistne, czy też o posiadanie zależne, w związku z czym – jak się wydaje – należy przyjąć, że w obowiązującym stanie prawnym są penalizowane obydwie te formy. W szczególności przemawia za tym argument, że ustawodawca nie określa, jaki jest cel posiadania przez osobę nieuprawnioną znaków akcyzy. Z tych powodów ta okoliczność nie będzie też przedmiotem badań pod kątem prawnokarnej odpowiedzialności konkretnej osoby, istota rzeczy sprowadza się bowiem do ustalenia, że podmiot – bez względu na to, w jakim celu posiada owe znaki akcyzy – jest do tego nieuprawniony; dotyczy to także znaków akcyzy usuniętych uprzednio z wyrobu akcyzowego. Dla penalizacji czynu zabronionego z art. 70 § 4 k.k.s. cel posiadania znaków akcyzy nie jest istotny<sup>25</sup>.

Z kolei dalsze czynności wykonawcze sprawcy, opisane i penalizowane na gruncie art. 70 § 4 k.k.s., są tożsame chociażby z tymi, które są penalizowane jako paserstwo akcyzowe na gruncie art. 65 k.k.s. i paserstwo celne na gruncie art. 91 k.k.s., i tak też należy je podobnie rozumieć i interpretować w ujęciu semantycznym<sup>26</sup>.

**Przechowywanie znaków akcyzy** może się odbywać w różnych formach – zarówno jako przechowywanie prywatne, jak i jako przechowywanie profesjonalne w związku z czynnościami zawodowymi i charakterem prowadzonej działalności gospodarczej. Ustawodawca również w tym zakresie pozostawia swobodę interpretacyjną. Sygnalizuje jedynie, że sprawcą tego czynu jest osoba nieuprawniona do przechowywania znaków akcyzy.

Z kolei **przewożenie znaków akcyzy** należy wiązać z faktycznymi czynnościami osoby nieuprawnionej. Aby bowiem zostały przez nią spełnione owe przesłanki faktyczne, musi ona przewozić znaki akcyzy przy użyciu środka transportu, tak aby znak akcyzy został przewieziony z jednego miejsca do drugiego. Znamię czasownikowe przesyłania zostanie natomiast wypełnione wówczas, gdy osoba nieuprawniona jako nadawca przekaże (zleci przesłanie) znaki akcyzy celem ich dostarczenia za pośrednictwem innej osoby, np. kuriera, we wskazane przez siebie miejsce.

**Przeniesienie znaków akcyzy** przez nieuprawnionego polega zaś na ich samodzielnym przeniesieniu, za pomocą własnej siły fizycznej, bez użycia środka transportu<sup>27</sup>.

Zgodnie z art. 70 § 5 k.k.s. w wypadku mniejszej wagi sprawca czynu zabronionego określonego w § 1, 2 i 4 także podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

**Wypadek mniejszej wagi** jest to czyn zabroniony jako wykroczenie skarbowe, który w konkretnej sprawie ze względu na jej szczególne okoliczności – zarówno przedmiotowe, jak i podmiotowe – ma niski stopień społecznej szkodliwości, zwłaszcza gdy uszczuplona lub narażona na uszczuplenie należność publicznoprawna nie przekracza ustawowego progu, który został określony przez ustawodawcę kwotowo.

Zgodnie zatem z art. 53 § 3 k.k.s. wykroczenie skarbowe jest to czyn zabroniony przez Kodeks karny skarbowy pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekracza pię-

ciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie popełnienia czynu.

Oprócz tego w myśl art. 53 § 8 k.k.s. wypadek mniejszej wagi zachodzi wówczas, gdy 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.

Powyższa definicja legalna pojęcia „wypadku mniejszej wagi” zawiera wskazówki, kiedy określone zachowanie zostanie uznane za wypadek mniejszej wagi. Ma to istotne znaczenie dla samego sprawcy, wpływa bowiem na wymiar kary, tj. czy poniesie odpowiedzialność jak za przestępstwo skarbowe, czy też jego zachowanie zostanie zakwalifikowane jak typ uprzywilejowany i poniesie on odpowiedzialność karłą jak za wykroczenie skarbowe.

Należy przy tym zauważyć, że okoliczności opisane w omawianej definicji mają charakter ocenny i wartościujący, dlatego też każdorazowo należy je odnieść do konkretnego stanu faktycznego sprawy<sup>28</sup>.

Ustawodawca w art. 70 § 5 k.k.s. wprowadził możliwość kontrawencjonalizacji, tj. zmiany kwalifikacji prawnej czynu z przestępstwa skarbowego na wykroczenie skarbowe. Miernikiem w tym zakresie jest uznanie, że okoliczności przedmiotowe i podmiotowe danego czynu spełniają przesłanki opisane w art. 53 § 8 k.k.s., o których była mowa wyżej.

Jednocześnie – w ślad za przedstawionymi uwagami – rozważenia wymaga również kwestia kwalifikacji prawnej czynu karnoskarbowego, jakim jest bezprawny obrót znakami akcyzy z normy prawnej z art. 70 k.k.s. W szczególności analizy wymaga typ uprzywilejowany z art. 70 § 5 k.k.s. Według tego przepisu w wypadku mniejszej wagi sprawca czynu zabronionego, o którym mowa w § 1, 2 i 4, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Art. 70 § 5 k.k.s. sam w sobie nie jest więc wystarczający do kwalifikacji prawnej danego czynu, nie wlicza bowiem czynności wykonawczych penalizowanych na gruncie art. 70 k.k.s., lecz odsyła do tych, które zostały uregulowane w § 1, 2 i 4. W związku z tym przy prawidłowej kwalifikacji prawnej czynu trzeba najpierw ustalić jego typ podstawowy, tj. wskazać konkretny przepis, zawierający odpowiednie znamiona czasownikowe czynu przypisanego sprawcy, a następnie uzupełnić ten zespół cech o znamiona typu uprzywilejowanego. Dzięki temu sentencja wyroku skazującego i kwalifikacja prawna czynu będą zarówno dla skazanego, jak i dla innych osób na tyle przejrzyste, by mogły one ustalić prawidłowo i samodzielnie, za jaki czyn i towarzyszące mu czynności wykonawcze oskarżony został skazany.

Kwalifikacja prawna czynu zabronionego powinna uwzględniać przesłanki zarówno podmiotowe, jak i przedmiotowe, istotne dla oceny, czy stopień społecznej szkodliwości czynu był niski, a także dla oceny wartości uszczuplenia lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej oraz wartości przedmiotu czynu, jak również sposobu i okoliczności popełnienia czynu oraz stopnia naruszenia reguł ostrożności. W aspekcie przedmiotowym bada się rodzaj naruszonego dobra chronionego prawem, sposób działania sprawcy,

rozmiar wyrządzonej szkody (wysokość uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej). W aspekcie podmiotowym natomiast analizuje się stopień zawińienia sprawcy, jego motywację i cel działania<sup>29</sup>.

Za wykroczenie skarbowe wymierzana jest kara grzywny w granicach od jednej dziesiątej do dwudziestokrotności minimalnego wynagrodzenia<sup>30</sup>.

Podsumowując powyższe rozważania, trzeba podkreślić, że norma prawna z art. 70 k.k.s. penalizuje określone zachowanie osoby fizycznej, wypełniającej konkretne znamiona czasownikowe. Odpowiedzialność karna jest przy tym uzależniona od takich czynników, jak to czy sprawca jest osobą uprawnioną, czy też nieuprawnioną do dysponowania w sposób legalny znakami akcyzy, a także komu przekazał albo przekaże owe znaki. Ponadto, aby ustalić, czy zachowanie sprawcy wypełnia znamiona ustawowe, określone w normie prawnej z art. 70 k.k.s., należy mieć na względzie, że penalizacja obejmuje czyny dotyczące znaków akcyzy, a nie wyrobów akcyzowych oznaczonych znakami akcyzy. Przedmiotem ochrony prawnej jest legalny obrót znakami akcyzy.

Nie bez znaczenia jest także okoliczność, że przedmiotem wykonawczym czynów z normy prawnej z art. 70 k.k.s. są tylko legalne i autentyczne znaki akcyzy. Podrabianie lub przerabianie znaków akcyzy jest natomiast odrębnym czynem penalizowanym na podstawie art. 67 k.k.s. Z kolei oznaczanie wyrobów akcyzowych w nieprawidłowy sposób lub nieodpowiednimi znakami akcyzy (w szczególności znakami uszkodzonymi, zniszczonymi, podrobionymi, przerobionymi lub nieważnymi) penalizowane jest na podstawie art. 66 k.k.s.<sup>31</sup>

Podsumowując, uzasadnienie rządowego projektu ustawy – Kodeks karny skarbowy pozwala stwierdzić, że *ratio legis* normy prawnej z art. 70 k.k.s. jest ochrona przed nielegalnym obrotem znakami akcyzy<sup>32</sup>.

Norma prawna z art. 70 k.k.s. ma charakter złożony z uwagi na szereg cech występujących po stronie sprawcy, a także z uwagi na znamiona czasownikowe, które mają decydujący wpływ na czynności wykonawcze i które muszą zostać przez sprawcę wypełnione poprzez jego bezprawne zachowanie. Co więcej, na podstawie odpowiedniego przepisu tej normy prawnej kwalifikuje się dany czyn sprawcy jako bezprawny, jak również decyduje się o tym, czy poniesie on odpowiedzialność karną za przestępstwo skarbowe czy za wykroczenie skarbowe. Ostateczne rozstrzygnięcie w tym zakresie jest zarezerwowane dla sądów. W drodze indywidualnej analizy stanu faktycznego sprawy i na podstawie dokonanych przez siebie ustaleń i sformułowanych wniosków, opartych na całokształcie zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego, sądy wydają wyrok z wykorzystaniem wykładni sądowej w zakresie rozkodowania normy prawnej z art. 70 k.k.s. i kwalifikacji prawnej czynu sprawcy.

Ponadto warto zauważyć, że w świetle reguł harmonizowania tekstów prawnych rozkodowanie normy prawnej z art. 70 k.k.s. wymaga odwołania się także do innych przepisów, w tym ustaw szczególnych, np. ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. Zawierają one bowiem definicje legalne, umożliwiające ustalenie faktycznego znaczenia i celu pojęć użytych w konkretnej normie prawnej karnoskarbowej, co jednocześnie pozwala na uwzględnienie woli (zamiaru) prawodawcy co do

celu regulacji karnej, a także kontekstu systemowego i funkcjonalnego.

Norma prawna z art. 70 k.k.s., penalizująca przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe polegające na bezprawnym obrocie znakami akcyzy, wpisuje się w ogólną politykę kryminalną naszego kraju w zakresie karania sprawców, których działanie godzi w interes finansowy państwa polskiego i Unii Europejskiej.

#### Przypisy

- <sup>1</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 408 ze zm., dalej: k.k.s. lub Kodeks karny skarbowy.
- <sup>2</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1444 ze zm.
- <sup>3</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 281.
- <sup>4</sup> Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 17 października 1996 r., I KZP 26/96, OSNKW 1997/1-2/6, LEX nr 26175.
- <sup>5</sup> L. Wilk, *Komentarz do art. 70 k.k.s.*, w: L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 5, Legalis 2021.
- <sup>6</sup> I. Zgoliński, *Komentarz do art. 70 k.k.s.*, w: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, I. Zgoliński (red. nauk.), LEX 2018.
- <sup>7</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm., dalej: ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. Dz.U. poz. 1147 ze zm.
- <sup>8</sup> Wyrok NSA z dnia 21 maja 2013 r., I FSK 463/13, LEX nr 1556148.
- <sup>10</sup> G. Łabuda, *Komentarz do art. 70 k.k.s.*, w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2017, LEX 2021; T. Grzegorzczak, *Komentarz do art. 70 k.k.s.*, w: tegoż, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 4, LEX 2009.
- <sup>11</sup> G. Skowronek, *Komentarz do art. 70 k.k.s.*, w: tegoż, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Legalis 2021.
- <sup>12</sup> L. Wilk, dz. cyt.
- <sup>13</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1740.
- <sup>14</sup> A. Piaseczny, *Komentarz do art. 70 k.k.s.*, w: A. Piaseczny, A. Wielgolewska, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, LEX 2012.
- <sup>15</sup> Zadania naczelnika urzędu skarbowego są określone w art. 28 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 422 ze zm.).
- <sup>16</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 170, dalej: ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. Tj. małżonek przedsiębiorcy, któremu przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku, lub spadkobierca ustawowy przedsiębiorcy albo spadkobierca testamentowy przedsiębiorcy albo zapisobierca windykacyjny, któremu zgodnie z ogłoszonym testamentem przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku.
- <sup>17</sup> Art. 13 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. stanowi, że:
  - „1. W okresie od chwili śmierci przedsiębiorcy do dnia ustanowienia zarządu sukcesyjnego, a jeżeli zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony – do dnia wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, osoba, o której mowa w art. 14, może dokonywać czynności koniecznych do zachowania majątku lub możliwości prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku, polegających w szczególności na:
    - 1) zaspokajaniu wymagalnych roszczeń lub przyjmowaniu należności, które wynikają ze zobowiązań przedsiębiorcy związanych z wykonywaniem działalności gospodarczej, powstałych przed jego śmiercią;
    - 2) zbywaniu rzeczowych aktywów obrotowych w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 19 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2019 r. poz. 351, z późn. zm.).
  2. Osoba, o której mowa w art. 14, może także dokonywać czynności zwykłego zarządu w zakresie przedmiotu działalności gospodarczej wykonywanej przez przedsiębiorcę przed jego śmiercią, jeżeli ciągłość tej działalności jest konieczna do zachowania możliwości jej kontynuacji lub uniknięcia poważnej szkody”.
- <sup>18</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.
- <sup>19</sup> Art. 20a ust. 4 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. stanowi, że: „Wpis podmiotu do rejestru pośredniczących podmiotów tytoniowych, jego zmiana oraz wykreślenie pośredniczącego podmiotu tytoniowego z

- rejestrę następują na podstawie decyzji właściwego naczelnika urzędu skarbowego".
- <sup>20</sup> Art. 84 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. stanowi, że:
- „1. Wydanie, odmowa wydania, zmiana oraz cofnięcie zezwolenia:
- 1) na prowadzenie składu podatkowego,
  - 2) na nabywanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca,
  - 2a) na jednorazowe nabycie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca,
  - 3) (uchylony),
  - 3a) na wysyłanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany wysyłający,
  - 4) na wykonywanie czynności w charakterze przedstawiciela podatkowego,
  - 5) na prowadzenie działalności jako podmiot pośredniczący,
  - 6) wyprowadzenia
- następuje w drodze decyzji".
- <sup>21</sup> Art. 84e ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. stanowi, że:
- „1. W trakcie trwania zarządu sukcesyjnego, na wniosek zarządcy sukcesyjnego, za pisemną zgodą następców prawnych zmarłego przedsiębiorcy, właściwy naczelnik urzędu skarbowego zmienia decyzję lub zezwolenie akcyzowe, o których mowa w art. 20a ust. 4, art. 64 ust. 3, art. 65 ust. 8 oraz art. 84 ust. 1, przez zmianę podmiotu posiadającego decyzję lub zezwolenie akcyzowe z przedsiębiorstwa w spadku na jednego z następców prawnych, pod warunkiem że ten następca prawny spełnia warunki wymagane do uzyskania tej decyzji lub tego zezwolenia.
2. Z dniem, w którym stała się wykonalna decyzja zmieniająca decyzję lub zezwolenie akcyzowe, o których mowa w art. 20a ust. 4, art. 64 ust. 3, art. 65 ust. 8 lub art. 84 ust. 1, następca prawny wskazany w tej decyzji lub tym zezwoleniu wstępuje w prawa i obowiązki wynikające ze zmienionej decyzji lub zmienionego zezwolenia akcyzowego".
- <sup>22</sup> W. Kotowski, B. Kurzępa, *Komentarz do art. 70 k.k.s.*, w: tychże, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 2, LEX 2007.
- <sup>23</sup> I. Sepiolo-Jankowska, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2017, s. 37, 172-173.
- <sup>24</sup> Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1479 ze zm.
- <sup>25</sup> Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 29 stycznia 2001 r., I KZP 31/01, Legalis nr 51949.
- <sup>26</sup> L. Wilk, dz. cyt.
- <sup>27</sup> Zob. D. Mucha, *Paserstwa skarbowe w polskim prawie karnym skarbowym*, Opole 2019, s. 113-118.
- <sup>28</sup> Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 13 października 2004 r., V KK 216/04, Legalis nr 71560.
- <sup>29</sup> D. Mucha, *Przestępstwo paserstwa jako wypadek mniejszej wagi*, „Ius Novum” 2009, nr 4, s. 77-84.
- <sup>30</sup> Od dnia 1 stycznia 2021 r. minimalne wynagrodzenia za pracę wynosi 2800 zł. Zob. ustawa z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 2207) w związku z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 15 września 2020 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2021 r. (Dz.U. poz. 1596).
- <sup>31</sup> Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 17 października 1996 r., I KZP 24/96, Legalis nr 30313.
- <sup>32</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy – Kodeks karny skarbowy, druk sejmowy nr 1146 (III kad.), [https://orka.sejm.gov.pl/RejestrD.nsf/63307e3fba232cb4c1256759003ab010/4bdf380553e-ad803c12567900029f15f/\\$file/1146.pdf](https://orka.sejm.gov.pl/RejestrD.nsf/63307e3fba232cb4c1256759003ab010/4bdf380553e-ad803c12567900029f15f/$file/1146.pdf), dostęp: 24.05.2021.
- Kotowski W., Kurzępa B., *Komentarz do art. 70 k.k.s.*, w: tychże, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 2, LEX 2007.
- Łabuda G., *Komentarz do art. 70 k.k.s.*, w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razurowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2017, LEX 2021.
- Mucha D., *Paserstwa skarbowe w polskim prawie karnym skarbowym*, Opole 2019.
- Mucha D., *Przestępstwo paserstwa jako wypadek mniejszej wagi*, „Ius Novum” 2009, nr 4.
- Piaseczny A., *Komentarz do art. 70 k.k.s.*, w: A. Piaseczny, A. Wielgolewska, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, LEX 2012.
- Sepiolo-Jankowska I., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2017.
- Skowronek G., *Komentarz do art. 70 k.k.s.*, w: tegoż, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Legalis 2021.
- Wilk L., *Komentarz do art. 70 k.k.s.*, w: L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 5, Legalis 2021.
- Zgoliński I., *Komentarz do art. 70 k.k.s.*, w: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, I. Zgoliński (red. nauk.), LEX 2018.
- Akty prawne
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 czerwca 2019 r. w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy, Dz.U. poz. 1147 ze zm.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 września 2020 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2021 r., Dz.U. poz. 1596.
- Ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 170.
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1444 ze zm.
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.
- Ustawa z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 2207.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 408 ze zm.
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 422 ze zm.
- Ustawa z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 281.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1740.
- Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1479 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.
- Orzecznictwo
- Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 13 października 2004 r., V KK 216/04, Legalis nr 71560.
- Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 17 października 1996 r., I KZP 24/96, Legalis nr 30313.
- Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 17 października 1996 r., I KZP 26/96, OSNKW 1997/1-2/6, LEX nr 26175.
- Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 29 stycznia 2001 r., I KZP 31/01, Legalis nr 51949.
- Wyrok NSA z dnia 21 maja 2013 r., I FSK 463/13, LEX nr 1556148.

## Bibliografia

## Literatura

Grzegorzczak T., *Komentarz do art. 70 k.k.s.*, w: tegoż, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 4, LEX 2009.

## Inne źródła

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy – Kodeks karny skarbowy, druk sejmowy nr 1146 (III kad.), [https://orka.sejm.gov.pl/RejestrD.nsf/63307e3fba232cb4c1256759003ab010/4bdf380553ead-803c12567900029f15f/\\$file/1146.pdf](https://orka.sejm.gov.pl/RejestrD.nsf/63307e3fba232cb4c1256759003ab010/4bdf380553ead-803c12567900029f15f/$file/1146.pdf), dostęp: 24.05.2021.