

GRZEGORZ SKOWRONEK

Z PROBLEMATYKI ZMIAN
W PRAWIE KARNYM SKARBOWYM
PO PRZYSTĄPIENIU POLSKI DO UNII
EUROPEJSKIEJ

1. Opracowanie niniejsze poświęcone jest problematyce zmian, do jakich doszło w Kodeksie karnym skarbowym¹ po akcesji Polski do Unii Europejskiej. Z związku z przystąpieniem Polski do Wspólnot Europejskich dotychczasowy polski obszar celny, czyli terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, został objęty unią celną, stając się obszarem celnym Wspólnoty².

¹ Ustawa z dn. 10 IX 1999 r. Kodeks karny skarbowy (dalej k.k.s.), Dz.U. nr 83, poz. 930 ze zm.

² Zgodnie z art. 3 Rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dn. 12 X 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.Urz. WE z 19 X 1992 r. L 302), ostatnio zmienionego aktem dotyczącym warunków przystąpienia Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE z 23 IX 2003 r. L 236) przez określenie „obszar celny Wspólnoty” należy rozumieć: terytorium Królestwa Belgii, terytorium Królestwa Danii z wyjątkiem Wysp Owczych i Grenlandii, terytorium Republiki Federalnej Niemiec z wyjątkiem wyspy Helgoland i terytorium Busingen, terytorium Królestwa Hiszpanii z wyjątkiem Ceuty i Melilli, terytorium Republiki Francuskiej, za wyjątkiem terytoriów zamorskich i Saint Pierre i Miquelon oraz Majotty, terytorium Republiki Greckiej, terytorium Irlandii, terytorium Republiki Włoskiej, z wyjątkiem gmin Livigno i Campione d’Italia oraz wód krajowych jeziora Lugano znajdujących się pomiędzy nadbrzeżem a granicą polityczną strefy położonej pomiędzy Ponte Tesa i Porto Ceresie, terytorium Wielkiego Księstwa Luksemburga, terytorium Królestwa Holandii w Europie, terytorium Republiki Austrii, terytorium Republiki Portugalskiej, terytorium Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, jak również Wysp Normandzkich i wyspy Man, terytorium Republiki Finlandii, terytorium Królestwa Szwecji, terytorium Republiki Czeskiej,

Konsekwencją wejścia do unii celnej jest przyjęcie zasady, że postanowienia wspólnotowego prawa celnego są bezpośrednio stosowane także w naszym kraju³.

Widocznym przejawem funkcjonowania nowych rozwiązań, jest zniesienie z dniem 1 maja 2004 r. lądowej granicy celnej między Polską a Niemcami, Czechami, Słowacją i Litwą. Oznacza to między innymi, że obrót towarowy między Polską a krajami członkowskimi odbywa się obecnie na zasadzie obrotu wewnętrznego. Kontroli celnej nie będzie zatem na przejściach granicznych z Litwą, Słowacją, Czechami i Niemcami. Natomiast wprowadzenie towarów z kraju trzeciego na obszar celny Wspólnoty w Polsce jest możliwe tylko przez przejścia graniczne lotnicze i morskie oraz przez graniczne przejścia lądowe z Białorusią, Ukrainą i Rosją (Obwód Kaliningradzki). Taka sytuacja w zjednoczonej Europie jest zgodna z propozycjami utworzenia ponadnarodowej federacji, które zostały przedstawione przez Roberta Schumana⁴ w latach pięćdziesiątych XX wieku.

Nowe regulacje na gruncie przepisów celnych mają swoje zasadnicze odzwierciedlenie w prawie karnym skarbowym. Zważywszy jednak, iż

terytorium Republiki Estońskiej, terytorium Republiki Cypryjskiej, terytorium Republiki Łotewskiej, terytorium Republiki Litewskiej, terytorium Republiki Węgierskiej, terytorium Republiki Malty, terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, terytorium Republiki Słowenii, terytorium Republiki Słowackiej. Należy także zauważyć, iż mimo usytuowania poza terytorium Republiki Francuskiej, terytorium Księstwa Monako, tak jak jest ono określone w Konwencji celnej podpisanej w Paryżu dn. 18 V 1963 r. (Dz.Urz. Republiki Francuskiej z dn. 27 IX 1963 r., s. 8679), jest również, na mocy tej Konwencji, uważane za część obszaru celnego Wspólnoty. Ponadto do obszaru celnego Wspólnoty włączone jest morze terytorialne, morskie wody wewnętrzne oraz przestrzeń powietrzna państw członkowskich i terytoriów wcześniej powołanych, z wyjątkiem morza terytorialnego, morskich wód wewnętrznych i przestrzeni powietrznej terytoriów, które nie są częścią obszaru celnego Wspólnoty z uwagi na odrębne postanowienia umów międzynarodowych, praktykę przyjętą zwyczajowo na określonym obszarze geograficznym i gospodarczym, bądź też przepisy dotyczące stosowania przez Wspólnotę autonomicznych środków.

³ Wobec tego, system prawa celnego po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej składa się z bezpośrednio stosowanych przepisów prawa wspólnotowego oraz przepisów krajowych, tj. ustawy z dn. 19 III 2004 r. Prawo celne (Dz.U. nr 68, poz. 622) i wydanych na jej podstawie aktów wykonawczych.

⁴ Robert Schuman jest jedną z najważniejszych postaci realizujących plan integracji europejskiej. Po roku 1945 był we Francji: ministrem finansów (1946–47), premierem (1947–48), ministrem spraw zagranicznych (1948–53), ministrem sprawiedliwości (1955–56). Uczestniczył w opracowywaniu planu Europejskiej Wspólnoty Węgla i Stali, która miała prowadzić do utworzenia Stanów Zjednoczonych Europy. Opowiadał się także za ścisłą współpracą (unią) francusko-niemiecką. Swoje poglądy i idee polityczne przedstawił w książce *Pour l'Europe*.

przepisy części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego mają charakter wybitnie wtórny w stosunku do norm pierwotnych, wynikających z prawa finansowego, w tym wspólnotowego prawa celnego⁵. Szeroko rozumiane prawo finansowe nakłada na społeczeństwo pewne obowiązki, których naruszenie może stanowić przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, zatem wywiera się oczywisty wpływ zmian zachodzących w przepisach pierwotnych na normy wtórne prawa karnego skarbowego.

Z uwagi na szczególny przedmiot ochrony prawa karnego skarbowego, tj. interes i porządek finansowy Skarbu Państwa⁶, a od 1 maja 2004 r. także budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich, konieczne było zachowanie w ramach procedur dostosowawczych wyjątkowej uwagi i staranności. W Unii Europejskiej kwestie dotyczące finansów, czy ich ochrony, zawsze były bowiem traktowane z wyjątkową ostrożnością, tym bardziej, że źródłem dochodów budżetu Wspólnot Europejskich są m.in. wpłaty wnoszone przez państwa członkowskie. Państwa członkowskie wnoszą do wspólnego budżetu m.in. pobrane opłaty celne oraz wpłaty oparte na przychodach z tytułu VAT.

Rzetelne badania naukowe, dotyczące zmian w przepisach prawa karnego skarbowego w aspekcie akcesji Polski do Unii Europejskiej, wyjaśnią wiele niewiadomych i równocześnie być może zachęcą do dalszych rozważań w tym zakresie.

2. Podkreślić należy fakt, że prace nad reformą prawa karnego skarbowego zostały podjęte już w 1989 r.⁷ Należało je uznać za niezbędne, gdyż w tym przedmiocie polskie prawo znacznie odstawało od standardów europejskich. Kilka nowych rozwiązań zostało wprowadzonych do Ustawy karnej skarbowej z 1971 r. nowelą lipcową z 1998 r.⁸ Nowelizacja ta była konieczna, ale uwzględniła tylko podstawowe zmiany wynikające z wejścia w życie nowej kodyfikacji karnej⁹. Miała ona charakter przejściowy, co

⁵ A. Skowronek, G. Skowronek, *Pierwotne i wtórne aspekty przemytu celnego*, cz. 1, „Gazeta Sądowa” 2004, nr 3, s. 8 i n.; A. Skowronek, G. Skowronek, *Pierwotne i wtórne aspekty przemytu celnego*, cz. 2, „Gazeta Sądowa” 2004, nr 4, s. 27 i n.

⁶ F. Prusak, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2002, s. 4; T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 91–92.

⁷ Minister Sprawiedliwości w porozumieniu z Ministrem Finansów i Ministrem Współpracy Gospodarczej z Zagranicą powołał 19 XII 1989 r. Zespół Reformy Prawa Karnego Skarbowego pod przewodnictwem prof. dr hab. Z. Siwika z Uniwersytetu Wrocławskiego.

⁸ Ustawa karna skarbowa z dn. 26 X 1971 r., Dz.U. z 1984 r., nr 22, poz. 103 ze zm.; ustawa z dn. 3 VII 1998 r. o zmianie ustawy karnej skarbowej, Dz.U. nr 108, poz. 682.

⁹ Ustawa z dn. 6 VI 1997 r. — Kodeks karny, Dz.U. nr 88, poz. 553 ze zm.; ustawa z dn.

podkreślał art. 4 noweli, zgodnie z którym: „w okresie 2 lat od dnia wejścia w życie Konstytucji w sprawach o przestępstwa skarbowe zagrożone wyłącznie karą grzywny oraz w sprawach o wykroczenia skarbowe orzekają finansowe organy orzekające”. Oznaczało to, że nowa ustawa, dotycząca omawianej problematyki, powinna była wejść w życie najpóźniej 17 października 1999 r., przekazując orzekanie odnośnie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych do wyłącznej kompetencji sądu. Termin ten został dochowany.

Powołany w 1989 r. Zespół Reformy Prawa Karnego Skarbowego wypracował w 1998 r. projekt ustawy z tego zakresu, uznając, że ze względu na kompleksowy i wielowątkowy charakter regulacji, zasługuje on na miano „Kodeks karny skarbowy”.

Wejście w życie Kodeksu karnego skarbowego oznaczało nie tylko stworzenie nowego, kompleksowego aktu prawnego, odpowiadającego zasadom demokratycznego państwa prawnego, ale przede wszystkim było wielkim przełomem w historii prawa karnego skarbowego. Oznaczało, że po raz pierwszy od 70 lat wyłączono całkowicie kompetencję finansowych organów orzekających pierwszej instancji (urząd skarbowy, urząd celny) i finansowych organów orzekających drugiej instancji (izba skarbowa, Główny Urząd Ceł) od orzekania o winie i karze za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe zagrożone wyłącznie karą grzywny. Obecnie także i te sprawy są prowadzone przez niezawisłe sądy karne, zgodnie z zasadami *nullum crimen sine iudicio* i *nullum poena sine iudicio*.

Dalsze kompleksowe i gruntowne prace nad zmianami w prawie karnym skarbowym zostały podjęte w związku z obszerną nowelizacją Kodeksu postępowania karnego, dokonaną ustawą z dnia 10 stycznia 2003 r.¹⁰ Zmiany w tym zakresie wynikały także ze względów systemowych. Dostosowywanie prawa polskiego do przepisów Wspólnot Europejskich, wiązało się bowiem m.in. z realizacją zalecenia Komitetu Ministrów Rady Europy nr R/87/18, przyjętego 17 września 1987 r., dotyczącego upraszczania wymiaru sprawiedliwości w sprawach karnych. W wyniku tego, przepisy powołanej wcześniej tzw. „wielkiej noweli do Kodeksu postępowania karnego z 2003 r.” znacznie zwiększyły rolę pozaprokuratorskich organów postępowania przy-

6 VI 1997 r. — Kodeks postępowania karnego, Dz.U. nr 89, poz. 555 ze zm.; ustawa z dn. 6 VI 1997 r. — Kodeks karny wykonawczy, Dz.U. nr 90, poz. 557 ze zm.

¹⁰ Ustawa z dn. 10 I 2003 r. o zmianie ustawy — Kodeks postępowania karnego, ustawy — Przepisy wprowadzające Kodeks postępowania karnego, ustawy o świadku koronnym oraz ustawy o ochronie informacji niejawnych (Dz.U. nr 17, poz. 155).

gotowawczego, w tym także finansowych organów dochodzenia, odciążając jednocześnie organy prokuratorskie.

Odnosnie ostatniej z wymienionych kwestii należy jednak zauważyć, iż z uwagi na opóźnienie w pracach nad projektem ustawy o zmianie ustawy — Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, powstały na gruncie Kodeksu karnego skarbowego pewne niezgodności i niespójności merytoryczne, terminologiczne i redakcyjne w stosunku do przepisów Kodeksu postępowania karnego, które powinny być jak najszybciej usunięte.

3. Zasadnicze przepisy zmieniające Kodeks karny skarbowy, które zaczęły obowiązywać od 1 maja 2004 r. znajdują się w czterech aktach rangi ustawowej.

Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. Przepisy wprowadzające ustawę — Prawo celne¹¹, która obowiązuje od 1 maja 2004 r., poprzez art. 21 wprowadza zmiany w Kodeksie karnym skarbowym oraz przez art. 22 dokonuje nowelizacji ustawy z dnia 10 września 1999 r. Przepisy wprowadzające Kodeks karny skarbowy¹².

Przepis art. 21 statuuje zasadnicze zmiany w art. 53 § 32 k.k.s., który zawiera wykaz definicji legalnych takich pojęć, jak: dozór celny, kontrola celna, odprawa czasowa, organ celny itp. Określenia te definiowane wcześniej przez Kodeks celny¹³, mają obecnie znaczenie nadane im przez rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy kodeks celny oraz rozporządzenie Komisji (EWG) nr 2454/93/EWG z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny¹⁴.

Nowe brzmienie zyskał art. 53 § 33 k.k.s., którego treść nawiązała do ochrony karnej skarbowej polityki handlowej prowadzonej przez Wspólnotę

¹¹ Ustawa z dn. 19 III 2004 r. Przepisy wprowadzające ustawę — Prawo celne, Dz.U. nr 68, poz. 623.

¹² Ustawa z dn. 10 IX 1999 r. Przepisy wprowadzające Kodeks karny skarbowy, Dz.U. nr 83, poz. 931.

¹³ Ustawa z dn. 9 I 1997 r. Kodeks celny, Dz.U. z 2001 r., nr 75, poz. 802 ze zm.

¹⁴ Rozporządzenie Komisji (EWG) nr 2454/93/EWG z dn. 2 VII 1993 r. ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.Urz. WE z 11 X 1993 r. L 253), ostatnio zmienione rozporządzeniem nr 1335/2003/WE z dn. 25 VII 2003 r., zmieniającym rozporządzenie (EWG) nr 2454/93, ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92, ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.Urz. UE z 26 VII 2003 r. L 187).

Europejską. W związku z tym art. 53 § 33 k.k.s., zgodnie z wyżej powołaną ustawą, przyjął stwierdzenie, iż użyte w rozdz. 7 k.k.s. określenie „reglamentacja pozataryfowa” oznacza odpowiednio środki polityki handlowej ustanowione przez Wspólnotę Europejską w ramach wspólnej polityki handlowej postanowieniami wspólnotowymi, stosowanymi w odniesieniu do wywozu i przywozu towarów, takie jak środki dozoru lub ochrony, ograniczenia ilościowe i zakazy przywozu oraz wywozu.

Słowniczek zawierający objaśnienia wyrażeń ustawowych zawarty w art. 53 k.k.s. został uzupełniony o § 33a. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli przedmiotem czynu zabronionego określonego w rozdz. 7 k.k.s. (przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami) jest towar wprowadzany na obszar celny Wspólnoty, przez wartość przedmiotu czynu zabronionego rozumie się wartość celną towaru. Natomiast wartość celną przywożonego towaru pod pewnymi warunkami stanowi m.in. wartość transakcyjna, tzn. cena faktycznie zapłacona lub należna za towary, jeżeli zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Wspólnoty. Ustalenie wartości celnej wymagane jest przez przepisy celne dla wyliczenia uszczuplonych należności publicznoprawnych (w szczególności należności celnych), a z kolei wysokość uszczuplonych należności stanowi kryterium rozgraniczenia przestępstw skarbowych od wykroczeń skarbowych w ramach ustawowego progu (art. 53 § 6 i 3 k.k.s.) oraz kwalifikowania czynów stanowiących przestępstwa skarbowe przez małą wartość (art. 53 § 14 k.k.s.), dużą wartość (art. 53 § 15 k.k.s.) i wielką wartość (art. 53 § 16 k.k.s.).

Według regulacji przyjętej w Kodeksie karnym skarbowym przed 1 maja 2004 r., wartość przedmiotu czynu zabronionego dla wszystkich przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, w tym także przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami, oznaczało się według jego przeciętnej ceny rynkowej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z uwzględnieniem stopnia zużycia, a w razie braku tych danych — na podstawie oszacowania. Podobnie uchylona Ustawa karna skarbową z 1971 r. w art. 11 stanowiła, że bierze się pod uwagę przeciętną cenę rynkową w Polsce, z uwzględnieniem zużycia rzeczy wycenianej, a przy braku danych w tym zakresie w odniesieniu do wycenionego przedmiotu — dokonuje się oszacowania¹⁵. Oznaczało to, iż wartość rynkowa była niekiedy

¹⁵ Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej, Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 176.

kilkakrotnie większa od wartości celnej, gdyż ta pierwsza zawierała w sobie np. kwotę podatku VAT, akcyzę czy marżę. Z uwagi na takie brzmienie przepisu, konieczne było zatem oznaczenie zarówno wartości rynkowej, jak i — z powodów wykazanych wcześniej — wartości celnej.

Wprowadzoną zmianę należy ocenić pozytywnie, gdyż jest zgodna z postulatami praktyki. Rezygnacja ze swoistego dualizmu, tj. posługiwania się w odniesieniu do tego samego towaru zarówno wartością celną, jak i rynkową, zlikwiduje trudną do zrozumienia, w szczególności dla organów wymiaru sprawiedliwości, sytuację funkcjonowania w ramach jednej sprawy karnej skarbowej, prowadzonej o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami, dwóch znacznie różniących się od siebie wartości.

Ustawa wprowadza także pewne zmiany w opisie czynów zabronionych, tj. przy wyłudzeniu zezwoleń celnych (art. 85 k.k.s.) oraz odnośnie zmiany warunku zwolnienia celnego (art. 89 k.k.s.).

Dotychczasowe brzmienie przepisu art. 85 § 1 k.k.s. było następujące: „Kto wyłudza pozwolenie, k o n c e s j ę lub inny podobny dokument, dotyczący warunków obrotu z zagranicą towarami lub usługami, regulowany przez u s t a w y, o których mowa w art. 53 § 32 lub 33, przez podstępne wprowadzenie w błąd organu uprawnionego do wydania takich dokumentów, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do r o k u, albo obu tym karom łącznie”.

Według obecnego stanu prawnego, przepis ten stanowi: „Kto wyłudza pozwolenie lub inny podobny dokument, dotyczący warunków obrotu z zagranicą towarami lub usługami, regulowany przez przepisy, o których mowa w art. 53 § 32 lub 33, przez podstępne wprowadzenie w błąd organu uprawnionego do wydania takich dokumentów, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 2, albo obu tym karom łącznie”.

Z opisu czynu zabronionego, określonego w art. 85 § 1 k.k.s., usunięto słowo „koncesję”, jako że koncesja nie należy, zgodnie z definicją kodeksową, do środków polityki handlowej ustanowionych przez Wspólnotę Europejską w ramach wspólnej polityki handlowej postanowieniami wspólnotowymi, stosowanymi w odniesieniu do wywozu lub przywozu towarów.

W stanie prawnym przed akcesją Polski do Unii Europejskiej instytucja koncesji, w ramach przedmiotowych rozważań, przewidziana była w ustawie z dnia 9 stycznia 1997 r. Kodeks celny (prowadzenie agencji celnych — art. 259), w ustawie z dnia 11 grudnia 1997 r. o administrowaniu obrotem z zagranicą towarami i usługami (rozdz. 3 — Reglamentacja, koncesje

i zakazy w obrocie usługami z zagranicą)¹⁶ oraz w ustawie z dnia 19 listopada 1999 r. Prawo działalności gospodarczej (rozdz. 3 — Koncesjonowanie działalności gospodarczej)¹⁷.

Kolejna zmiana w art. 85 § 1 k.k.s., mająca zasadniczo charakter redakcyjny, polega na zastąpieniu słowa „ustawy” słowem „przepisy”, co należy wiązać z nowym brzmieniem art. 53 § 32 i 33 k.k.s.

Reakcja karna za czyn określony w art. 85 § 1 k.k.s. została zaostrzona, gdyż w chwili obecnej przewidziana jest kara pozbawienia wolności do lat 2 (wcześniej do roku). Tak znaczący wzrost górnej granicy ustawowego zagrożenia należy tłumaczyć aktualnymi względami polityki kryminalnej.

Przepis art. 89 k.k.s. uległ niewielkiej zmianie o charakterze redakcyjnym, tj. zwrot „... od którego ustawa uzależnia zwolnienie towaru...”, zastąpiono zwrotem „... od którego uzależnione jest zwolnienie towaru...”.

Natomiast powołany wcześniej art. 22 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. Przepisy wprowadzające ustawę — Prawo celne, dodał art. 15a do ustawy z dnia 10 września 1999 r. Przepisy wprowadzające Kodeks karny skarbowy, który stanowił: „do czynów zabronionych określonych w art. 85–96 § 1 Kodeksu karnego skarbowego, popełnionych przed dniem uzyskania przez Rzeczpospolitą Polską członkostwa w Unii Europejskiej, stosuje się przepisy dotychczasowe”. Przepis miał mieć charakter przejściowy, a celem jego wprowadzenia było uporządkowanie pracy finansowych organów dochodzenia w pierwszym okresie po akcesji Polski do Unii Europejskiej. Jego treść budziła jednak poważne wątpliwości. Należy bowiem zauważyć, że w wyniku zmian prawnomiędzynarodowych, wynikających z uczestnictwa Rzeczypospolitej Polskiej w grupie państw tworzących unię celną (Wspólnoty Europejskie), przestały obowiązywać pewne regulacje prawne wynikające ze specyfiki uczestnictwa w unii celnej. Ta okoliczność, jak się wydaje, powoduje, iż nie można poprzez zapis ustawowy (art. 15a) zachowywać karalności za czyny popełnione przed wejściem Polski do grupy państw tworzących inny porządek prawny. Należy w tym miejscu zwrócić uwagę na zasadę, zgodnie z którą, jeżeli po popełnieniu przestępstwa została ustanowiona przez ustawę kara łagodniejsza za takie przestępstwo, przestępca będzie miał prawo z tego skorzystać. W związku z członkostwem Polski w Unii Europejskiej, w zakresie szeroko ujmowanych przestępstw

¹⁶ Ustawa z dn. 11 XII 1997 r. o administrowaniu obrotem z zagranicą towarami i usługami, Dz.U. nr 157, poz. 1026 ze zm.

¹⁷ Ustawa z dn. 19 XI 1999 r. Prawo działalności gospodarczej, Dz.U. nr 101, poz. 1178 ze zm.

skarbowych i wykroczeń skarbowych przeciwko obowiązkowi celnemu oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami zaczęło obowiązywać prawo łagodniejsze. Po 1 maja 2004 r. nie są bowiem wymagane żadne pozwolenia, czy też obowiązek zapłaty cła za towary przemieszczane w ramach Unii Europejskiej. Zatem nie istnieje kategoria prawna „narażenia na uszczuplenie należności celnej”, gdyż te należności po wskazanej dacie nie są wymagane, a zatem nie stanowią czynu zabronionego.

Z uwagi na rodzące się w tym zakresie wątpliwości i w związku z pytaniem prawnym Sądu Okręgowego w Toruniu (postanowienie z dnia 2 czerwca 2004 r.) Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z dnia 31 stycznia 2005 r.¹⁸ stwierdził, iż art. 22 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. — Przepisy wprowadzające ustawę Prawo celne jest niezgodny z art. 2 Konstytucji RP¹⁹ w związku z art. 15 ust. 1 zd. 3 Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych²⁰. Z dniem ogłoszenia tego orzeczenia wyeliminowany został z obrotu prawnego zarówno przepis art. 22 wyżej wymienionej ustawy, jak i art. 15a ustawy z dnia 10 września 1999 r. — Przepisy wprowadzające Kodeks karny skarbowy. Brak przepisu art. 15a wyżej wymienionej ustawy, który był w rzeczywistości przepisem intertemporalnym, spowodował, że do czynów zabronionych określonych w art. 85–96 § 1 k.k.s., popełnionych przed 1 maja 2004 r., znajduje zastosowanie ogólna zasada stosowania ustawy względniejszej dla sprawcy, określona w art. 2 § 2 k.k.s.

Zmianę do przepisu art. 53 k.k.s. (definicje legalne) przewiduje także ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o administrowaniu obrotem towarowym z zagranicą²¹. Zgodnie z art. 40 powołanej ustawy²², przepis art. 53 § 33 k.k.s., ponownie doprecyzowany, stanowi obecnie, iż użyte w rozdz. 7 k.k.s. (przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkowi celnemu oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami) określenie „reglamentacja pozataryfowa”, oznacza

¹⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dn. 31 I 2005 r., P 9/04, Dz.U. nr 25, poz. 214.

¹⁹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dn. 2 IV 1997 r., Dz.U. nr 78, poz. 483.

²⁰ Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych, otwarty do podpisu w Nowym Jorku dn. 19 XII 1966 r. oraz ratyfikowany przez Rzeczpospolitą Polską 3 III 1977 r. (Dz.U. z 1977 r., nr 38, poz. 167).

²¹ Ustawa z dn. 16 IV 2004 r. o administrowaniu obrotem towarowym z zagranicą, Dz.U. nr 97, poz. 963.

²² Stosownie do art. 42 ustawy z dn. 16 IV 2004 r. o administrowaniu obrotem towarowym z zagranicą, ustawa weszła w życie z dniem uzyskania przez Rzeczpospolitą Polską członkostwa w Unii Europejskiej, z wyjątkiem art. 40, który wszedł w życie z dn. 2 V 2004 r.

odpowiednio środki polityki handlowej ustanowione przez Wspólnotę Europejską w ramach polityki handlowej postanowieniami wspólnotowymi stosowanymi w odniesieniu do wywozu lub przywozu towarów, takie jak środki nadzoru lub ochrony, ograniczenia ilościowe i zakazy przywozu oraz wywozu, a także środki administrowania obrotem towarami lub usługami z zagranicą, ustanowione przez właściwy organ administracji państwowej.

W ramach tak obszernego pojęcia mieszczą się m.in. następujące ograniczenia:

— ze względu na ochronę dóbr kultury, które wynikają z wejścia w życie ustawy z dnia 12 czerwca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami²³ oraz stosowanych od 1 maja 2004 r. właściwych w tym zakresie przepisów wspólnotowych²⁴;

— wynikające z ochrony gatunkowej roślin i zwierząt, oparte na ustawie z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody²⁵, a także na przepisach wspólnotowych²⁶;

— związane z kontrolą jakości i bezpieczeństwa produktów a oparte na wypracowanym przez Unię Europejską i wciąż udoskonalanym jednolitym systemie zapewniającym odpowiedni poziom bezpieczeństwa produktów wprowadzanych do obrotu w każdym kraju członkowskim²⁷.

Nowa definicja zwrotu „reglamentacja pozataryfowa”, wiąże się zarówno z koniecznością stosowania wprost przepisów wypracowanych przez Wspólnotę Europejską w ramach polityki handlowej, a odnoszących się

²³ Ustawa z dn. 12 VI 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, Dz.U. nr 162, poz. 1568.

²⁴ Rozporządzenie Komisji (EWG) nr 3911/92 z dn. 9 XII 1992 r. w sprawie wywozu dóbr kultury, Dz.Urz. WE z 31 XII 1992 r. L 395 ze zm.; Rozporządzenie Komisji (EWG) nr 752/93 z dn. 30 III 1993 r. ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 3911/92 w sprawie wywozu dóbr kultury, Dz.Urz. WE z 31 III 1993 r. L 77 ze zm.

²⁵ Ustawa z dn. 16 IV 2004 r. o ochronie przyrody, Dz.U. nr 92, poz. 880.

²⁶ Rozporządzenie Rady (WE) nr 338/97 z dn. 9 XII 1996 r. w sprawie ochrony gatunkowej dzikiej fauny i flory w drodze regulacji handlu nimi, Dz.Urz. WE z 3 III 1997 r. L 61; Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1808/01 z dn. 30 VIII 2001 r. ustanawiające szczególne zasady dotyczące wykonania Rozporządzenia Rady (WE) nr 339/97 w sprawie ochrony gatunkowej dzikiej fauny i flory w drodze regulacji handlu nimi.

²⁷ Ustawa z dn. 12 XII 2003 r. o ogólnym bezpieczeństwie produktów, Dz.U. nr 229, poz. 2275; Rozporządzenie Rady (EWG) nr 339/93 z dn. 8 II 1993 r. o kontrolach przeprowadzanych w celu ustalenia zgodności z przepisami o bezpieczeństwie wyrobu; w przypadku wyrobów importowanych z państw trzecich, Dz.Urz. WE z 17 II 1993 r. L 40.

m.in. do środków polityki handlowej, jak i wynika z konieczności uwzględnienia zmian do jakich doszło w prawie krajowym np. przez uchylenie ustawy z dnia 9 stycznia 1997 r. Kodeks celny, czy uchylenie ustawy z dnia 11 grudnia 1997 r. o administrowaniu obrotem z zagranicą towarami i usługami.

Kolejne zmiany do Kodeksu karnego skarbowego przewiduje ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym²⁸. Przepis art. 119 ustawy wprowadza poprzez art. 53 § 24 k.k.s. nową definicję wyrobu akcyzowego, którym obecnie jest wyrób określony w dziale IV ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, a także wyrób objęty szczególnym nadzorem podatkowym na podstawie ustawy z dnia 24 lipca 1999 r. o Służbie Celnej²⁹, a poprzez art. 53 § 25 k.k.s. nową definicję znaku akcyzy. Zmiany te wynikają z wejścia w życie ustawy o podatku akcyzowym, która zastąpiła dotychczas obowiązujące w tym zakresie przepisy, w tym ustawę z dnia 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy³⁰.

Zgodnie z przepisem art. 119 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, nowe brzmienie otrzymał art. 63 k.k.s.

W świetle unormowania art. 63 § 1 k.k.s., karalne jest wydawanie wyrobów akcyzowych lub opakowań z tymi wyrobami, w stosunku do których zakończono procedurę zawieszenia poboru akcyzy, bez ich uprzedniego oznaczenia znakami akcyzy.

Procedura zawieszenia poboru akcyzy polega na tym, że pobór akcyzy od wyrobów akcyzowych zharmonizowanych (wykaz wyrobów akcyzowych zharmonizowanych zawiera załącznik nr 2 do ustawy o podatku akcyzowym — wino musujące gronowe, alkohol etylowy nieskażony o mocy alkoholu 80% objętości lub więcej itp.) jest zawieszony, jeżeli wyroby te są np. produkowane, przetwarzane lub magazynowane w składzie podatkowym³¹. W takim przypadku zakończenie procedury zawieszenia poboru akcyzy

²⁸ Ustawa z dn. 23 I 2004 r. o podatku akcyzowym, Dz.U. nr 29, poz. 257 (ustawa weszła w życie 1 III 2004 r., z tym, że część przepisów obowiązuje od 1 V 2004 r.).

²⁹ Ustawa z dn. 24 VII 1999 r. o Służbie Celnej, Dz.U. nr 72, poz. 802 ze zm.

³⁰ Ustawa z dn. 2 XII 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy, Dz.U. nr 127, poz. 584 ze zm., uchylona przez art. 126 ustawy o podatku akcyzowym.

³¹ Zgodnie z art. 2 ust. 12 ustawy o podatku akcyzowym, skład podatkowy to miejsce określone w zezwoleniu wydanym przez właściwego naczelnika urzędu celnego, podlegające szczególnemu nadzorowi podatkowemu na podstawie przepisów o służbie celnej, w którym wyroby akcyzowe zharmonizowane są objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy i mogą być poddane czynnościom zgodnie z ustalonymi warunkami.

następuje w momencie wyprowadzenia wyrobów akcyzowych zharmonizowanych ze składu podatkowego, czy też cofnięcia zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego.

Przepis art. 63 § 2 k.k.s. zawiera opis czynu zabronionego, polegającego na przywiezieniu wbrew przepisom ustawy na terytorium kraju w wyniku nabycia wewnątrzspółnotowego poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy albo imporcie wyrobów akcyzowych lub opakowań z tymi wyrobami bez ich uprzedniego oznaczenia znakami akcyzy.

Należy zauważyć, iż w obecnym stanie prawnym, z importem mamy do czynienia jedynie w sytuacji przywiezienia towaru z kraju trzeciego, tj. kraju nie wchodzącego w skład Unii Europejskiej. W przypadku zatem przywiezienia wyrobów akcyzowych z Ukrainy bez uprzedniego oznaczenia znakami akcyzy, przedmiotowy towar traktowany jest jako przedmiot czynu zabronionego, polegającego na wprowadzeniu wyrobów akcyzowych bez prawidłowego znaku akcyzy. Takie zachowanie realizuje znamiona czynu zabronionego z art. 63 § 2 k.k.s., pozostającego w kumulatywnym zbiegu z przepisami art. 86 § 1 k.k.s. (przemyt celny) oraz art. 54 § 1 k.k.s. (uchylenie się od opodatkowania).

Jednak z uwagi na nowe uwarunkowania, konieczne było uregulowanie sytuacji, w której wyrób akcyzowy zostaje przywieziony na terytorium kraju z innego kraju Wspólnoty. W takim przypadku towar nie podlega kontroli celnej na granicy, natomiast dochodzi do tzw. nabycia wewnątrzspółnotowego, czyli przemieszczenia wyrobów akcyzowych z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju (terytorium kraju oznacza w tym przypadku terytorium Rzeczypospolitej Polskiej).

Z czynem zabronionym opisanym w art. 63 § 2 k.k.s. będziemy mieli zatem do czynienia również wówczas, gdy osoba fizyczna, wbrew przepisom ustawy, przywiezie na terytorium kraju, w wyniku nabycia wewnątrzspółnotowego poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, wyroby akcyzowe lub opakowania z tymi wyrobami bez ich uprzedniego oznaczenia znakami akcyzy.

Tym niemniej należy wyraźnie zaznaczyć, że samo nabycie wewnątrzspółnotowe nie jest czynem karalnym. Przykładowo, na pisemny wniosek zainteresowanego podmiotu, naczelnik urzędu celnego może wydać jednorazowe zezwolenie na nabycie wyrobów akcyzowych zharmonizowanych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy. Ponadto można w ramach nabycia wewnątrzspółnotowego wprowadzać na teren kraju niektóre wyroby akcyzowe w ilościach, które nie wskazują na przeznaczenie ich do celów handlowych; np. 1 litr wina kupiony we Francji, traktujemy

jako przywieziony do Polski na własny użytek. Zgodnie bowiem z art. 56 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, nie podlegają akcyzie wyroby akcyzowe zharmonizowane z akcyzą zapłaconą na terytorium państwa członkowskiego, nabywane przez osobę fizyczną i przywożone przez tę osobę osobiście na własny użytek.

Jednocześnie przepisy określają ilości poszczególnych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych z akcyzą zapłaconą na terytorium państwa członkowskiego Wspólnoty Europejskiej, przywożonych przez osoby fizyczne, które wskazują na przeznaczenie tych wyrobów do celów handlowych³².

W świetle przyjętych norm, przywóz przez osobę fizyczną wyrobów akcyzowych zharmonizowanych z akcyzą zapłaconą na terytorium państwa członkowskiego, wskazuje na przeznaczenie tych wyrobów do celów handlowych, jeżeli wyroby te są przywożone w ilościach przekraczających:

1) wyroby tytoniowe:

- a) papierosy — 800 sztuk,
- b) cygaretki (o masie nie przekraczającej 3 g/szt.) — 400 sztuk,
- c) cygara — 200 sztuk,
- d) tytoń do palenia — 1 kg;

2) napoje alkoholowe:

- a) alkohol etylowy 10 l,
- b) wino i napoje fermentowane — 90 l (w tym wino musujące — 60 l),
- c) piwo — 110 l,
- d) produkty pośrednie — 20 l.

Ponadto przywóz przez osobę fizyczną, w każdej ilości, paliw silnikowych, olejów opałowych lub gazu płynnego z akcyzą zapłaconą na terytorium państwa członkowskiego, wskazuje na przeznaczenie tych wyrobów do celów handlowych, jeżeli wyroby te są transportowane nietypowymi rodzajami transportu. Natomiast nietypowy rodzaj transportu oznacza transport paliw silnikowych w inny sposób niż w zbiornikach paliwowych pojazdów samochodowych, montowanych na stałe przez producenta, we wszystkich pojazdach samochodowych, które pozwalają na bezpośrednie wykorzystanie paliwa do napędu pojazdu samochodowego lub przystosowanych do pojazdów samochodowych, pozwalających na bezpośrednie wykorzystanie gazu

³² Rozporządzenie Ministra Finansów z dn. 19 IV 2004 r. w sprawie ilości wyrobów akcyzowych zharmonizowanych z akcyzą zapłaconą na terytorium państwa członkowskiego Wspólnoty Europejskiej, przywożonych przez osoby fizyczne, które wskazują na przeznaczenie tych wyrobów do celów handlowych, Dz.U. nr 74, poz. 675, wydane na podstawie delegacji ustawowej z art. 56 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym.

jako paliwa, lub w odpowiednich pojemnikach zapasowych (kanistrach), zawierających paliwa silnikowe, przeznaczone do zużycia w tych pojazdach, w ilości nieprzekraczającej 10 l. Nietypowym rodzajem transportu jest także transport olejów opałowych lub gazu płynnego w inny sposób, niż za pomocą cystern wykorzystywanych przez przedsiębiorców zajmujących się przewozem tych wyrobów w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Istotne zmiany w Kodeksie karnym skarbowym wprowadza ustawa z dnia 24 lipca 2003 r. o zmianie ustawy — Kodeks karny skarbowy³³. Ustawa weszła w życie z dniem uzyskania przez Rzeczpospolitą Polską członkostwa w Unii Europejskiej.

Przepis art. 3 k.k.s., dotyczący miejsca popełnienia czynu zabronionego, został uzupełniony o § 3a i § 5.

Zgodnie z § 3a, niezależnie od przepisów obowiązujących w miejscu popełnienia przestępstwa skarbowego, przepisy kodeksu stosuje się także do obywatela polskiego w razie popełnienia za granicą przestępstwa skarbowego przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji, a także przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami. Warunkiem odpowiedzialności karnej w tym zakresie jest, aby czyny te były skierowane przeciwko interesom finansowym Wspólnot Europejskich. Natomiast dodany § 5 stanowi, iż przepisy kodeksu stosuje się także do obywateli polskich oraz cudzoziemców, którzy przebywając na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nakłaniają lub udzielają pomocy do popełnienia za granicą przestępstwa skarbowego skierowanego przeciwko interesom finansowym Wspólnot Europejskich, określonego w rozdz. 6 (przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji) oraz w rozdz. 7 (przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami).

Wprowadzone zmiany wynikają z potrzeby rozszerzenia ochrony karnej skarbowej na instytucje finansowe Unii Europejskiej.

Ustawa z dnia 24 lipca 2003 r. o zmianie ustawy — Kodeks karny skarbowy, wprowadza także do Kodeksu karnego skarbowego nową, czy raczej poszerzoną, definicję legalną pojęcia „należność publicznoprawna”, dodając do art. 53 — § 26a.

Dotychczas, zgodnie z art. 53 § 26 k.k.s., należnością publicznoprawną była jedynie należność państwowa lub samorządowa, będąca przedmiotem

³³ Ustawa z dn. 24 VII 2003 r. o zmianie ustawy — Kodeks karny skarbowy, Dz.U. nr 162, poz. 1569.

przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Należnością państwową był w tym rozumieniu podatek stanowiący dochód budżetu państwa, należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji lub należność celna, a należnością samorządową — podatek stanowiący dochód jednostki samorządu terytorialnego lub należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji.

W świetle dodanego do art. 53 k.k.s. § 26a, należnością publicznoprawną, w tym podatkiem, jest także należność stanowiąca przychód budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich albo budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu, w rozumieniu wiążących Rzeczpospolitą Polską przepisów prawa Unii Europejskiej, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

Ponieważ źródłem dochodów budżetu Unii Europejskiej są także wpłaty wnoszone przez państwa członkowskie, w tym m.in. pobrane opłaty celne oraz wpłaty oparte na przychodach z tytułu VAT, uzupełnienie pojęcia „należność publicznoprawna” jest w pełni uzasadnione.

Z tych samych powodów, tzn. z uwagi na to, że należności publicznoprawne, a w szczególności należności celne, wpływają nie tylko do kasy Skarbu Państwa, ale także są częścią finansów Unii Europejskiej, wprowadzone zostały zmiany w opisie niektórych czynów zabronionych, tj. w art. 54 § 1, art. 55 § 1, art. 56 § 1, art. 76 § 1, art. 86 § 1, art. 87 § 1, art. 88 § 1, art. 92 § 1 k.k.s.

Zasadniczo w nowym brzmieniu tych przepisów nie używa się już określenia, o narażeniu Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego na uszczuplenie podatku, natomiast przepisy stanowią jedynie:

— o narażeniu podatku na uszczuplenie — art. 54 § 1 (uchylanie się od opodatkowania), art. 55 § 1 (firmanctwo), art. 56 § 1 (oszustwo w postępowaniu podatkowym);

— o narażeniu właściwego organu na bezpodstawny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej — art. 76;

— o narażeniu należności celnej na uszczuplenie — art. 86 § 1 (prze-
myt celny), art. 87 § 1 (oszustwo celne), art. 88 § 1 (naruszenie warunku
powrotnego wywozu przy odprawie czasowej ustnej);

— o narażeniu organu celnego na bezpodstawny zwrot należności celnej
lub umorzenie należności celnej należnej do zapłacenia — art. 92 § 1.

4. Przedstawione zmiany w przepisach Kodeksu karnego skarbowego dotyczą problematyki niezwykle trudnej i skomplikowanej. Podjęcie badań naukowych z tego zakresu wydaje się zatem całkowicie uzasadnione, stanowiąc wielkie wyzwanie dla autora. Dodatkowym utrudnieniem dla

prowadzenia działalności naukowej w tym kierunku jest w zasadzie brak jakichkolwiek opracowań naukowych związanych z aktualnym prawem karny skarbowym i wspólnotowym prawem celnym.

Ponieważ przepisy części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego mają charakter wybitnie wtórny w stosunku do norm prawa finansowego, w tym wspólnotowego prawa celnego, zatem zachodziła konieczność przeprowadzenia rozważań naukowych o charakterze kompleksowym.

Przedstawione zmiany w przepisach Kodeksu karnego skarbowego są może nieliczne, jednak w określonych do badania ramach prawnych, obejmujących zarówno prawo karne skarbowe, jak i przepisy finansowe, w tym wspólnotowe prawo celne, znaczenia ich nie sposób pominąć.

Wskutek funkcjonujących od dnia akcesji Polski do Unii Europejskiej nowych rozwiązań, Kodeks karny skarbowy odwołuje się od 1 maja 2004 r. do definicji legalnych takich pojęć, jak: dozór celny, kontrola celna, organ celny, zawartych w przepisach wspólnotowego prawa celnego. Przed dniem akcesji takim zasadniczym odniesieniem dla Kodeksu karnego skarbowego był Kodeks celny.

Użyte w rozdz. 7 Kodeksu karnego skarbowego (przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami) określenie: „reglamentacja pozataryfowa”, oznacza odpowiednio środki polityki handlowej, ustanowione przez Wspólnotę Europejską w ramach polityki handlowej postanowieniami wspólnotowymi, stosowanymi w odniesieniu do wywozu lub przywozu towarów, takie jak środki nadzoru lub ochrony, ograniczenia ilościowe i zakazy przywozu oraz wywozu, a także środki administrowania obrotem towarami lub usługami z zagranicą, ustanowione przez właściwy organ administracji państwowej.

Niezwykle znamienne jest nowe brzmienie art. 63 k.k.s., którego § 2 odnosi się m.in. do czynu zabronionego, polegającego na przywiezieniu wbrew przepisom ustawy na terytorium kraju w wyniku nabycia wewnątrz-wspólnotowego poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, wyrobów akcyzowych lub opakowań z tymi wyrobami bez ich uprzedniego oznaczenia znakami akcyzy.

Przepis ten, odnoszący się również do obrotu wewnętrznego dokonywanego w obrębie Unii Europejskiej, jest w pewnym stopniu symbolem nowej zjednoczonej Europy.

Zawarte w opracowaniu badania naukowe nad nowymi regulacjami w prawie karnym skarbowym mają zarówno walor teoretyczny, jak i praktyczny. Kompleksowa prezentacja rozwiązań prawnych oraz aktów

prawnych w przedmiotowym zakresie, pozwala opanować najważniejsze aspekty teoretyczne badanej problematyki. Ponieważ w opracowaniu wskazane są jednak akty prawne rangi ustawowej i rozporządzenia Wspólnot Europejskich, jak również przepisy wykonawcze do tych aktów prawnych oraz przytoczone przykłady konkretnych rozwiązań, odnoszące się do bardzo skomplikowanych zapisów normatywnych, należy uznać, iż publikacja ta może służyć nie tylko studentom, ale także praktykom wymiaru sprawiedliwości — sędziom, prokuratorom, adwokatom i radcom prawnym.

Zważyć należy, że z uwagi na szeroki zakres omawianych regulacji, zagadnienia poruszone w niniejszym opracowaniu winny być poddawane dalszym rozważaniom naukowym w określonym przez autora kierunku. Przyczyni się to, przynajmniej w pewnym stopniu, do zrozumienia problematyki stanowiącej prawdziwą mozaikę przepisów.