

Katowice dnia, 27 stycznia 2019 r.

Opinia
Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji
Krajowej Rady Radców Prawnych
do projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy
(Nr z wykazu: UD 188)

I. Uwagi wstępne

1. Przedmiotem opinii jest projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy w wersji z dnia 21 grudnia 2018 r., zamieszczony na stronie Rządowego Centrum Legislacji w zakładce „Rządowy Proces Legislacyjny” pod numerem UD188, który dalej będzie również określany mianem „opiniowanego projektu nowelizacji KKS”.

2. Opiniowany projekt przewiduje ponad 70 zmian przepisów Kodeksu karnego skarbowego, dotyczących zarówno części materialnoprawnej tej ustawy (Tytuł I KKS), jak i części karnoprosesowej i wykonawczej Kodeksu (Tytuł I i II KKS). Przedstawiając cele nowelizacji projektodawca na pierwszy plan wysuwa dostosowanie instytucji i rozwiązań prawa karnego skarbowego do zmian, jakie nastąpiły w ostatnich latach na gruncie przepisów prawa finansowego. Oprócz tego wskazuje na potrzebę uwzględnienia postulatów praktyki i zagwarantowania szybkiej i skutecznej reakcji na przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Zakładając usprawnienie i poprawę efektywności procesu karnego skarbowego oraz wykonywania orzeczonych kar z uwzględnieniem idei prymatu funkcji egzekucyjnej nad represją, projektodawca przyjmuje, że zmiany w tej materii powinny służyć zabezpieczeniu interesów finansowych budżetu państwa, stanowiąc uzupełnienie zmian dokonywanych w obszarze prawa finansowego, podporządkowanych temu samemu celowi. Spojrzenie na proponowane zmiany w zakresie dotyczącym przepisów części materialnoprawnej KKS pozwala jednak zauważyć, że w przypadku szeregu projektowanych rozwiązań zabezpieczenie interesów finansowych budżetu państwa zasada się na przesunięciu akcentów w zakresie realizacji funkcji egzekucyjnej i represyjnej prawa karnego skarbowego i wzmocnieniu elementów represyjnych norm prawa karnego skarbowego.

3. Ze względu na obszerność materii objętej zmianami przewidzianymi w opiniowanym projekcie nowelizacji KKS, głównie jednak z uwagi na krótki czas wyznaczony w celu przedstawienia opinii, ma ona charakter przekrojowy i koncentruje się na ocenie podstawowych założeń przyświecających zmianom prawa i procesowi karnemu skarbowemu zawartym w projekcie. Szczegółowej analizie poddane są przede wszystkim rozwiązania oraz kwestie prawne, które można uznać za najbardziej doniosłe lub kontrowersyjne na gruncie projektowanych zmian. Zostaną one zaprezentowane w dwóch odsłonach, mianowicie, w odniesieniu do części materialnoprawnej oraz części karnoprosesowej KKS. Szereg rozwiązań i kwestii szczegółowych, które pozostaną poza zakresem niniejszej opinii, wymaga dodatkowych, odrębnych analiz.

II. Zmiany w obszarze regulacji materialnego prawa karnego skarbowego

1. W określonym obszarze regulacji prawnej mieści się cały szereg propozycji legislacyjnych, które polegają na wyeliminowaniu cechy (warunku) „wymagalności” w odniesieniu do należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym jako przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe na gruncie konstrukcji prawnych, w przypadku których uiszczenie tej należności stanowi jeden z warunków redukcji lub wyłączenia odpowiedzialności karnej za popełnienie czynu należącego do jednej z wymienionych kategorii. Chodzi o konstrukcje stanowiące *signum temporis* współczesnej polityki karnej w prawie karnym skarbowym, zgodnie z którym odpowiednio wczesne wyrównanie uszczerbku finansowoprawnego spowodowanego przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem przekłada się na złagodzenie, a niekiedy także wyłączenie odpowiedzialności karnej.

a. Mówiąc ściślej, przedstawiona propozycja legislacyjna dotyczy w szczególności regulacji warunków czynnego żalu w art. 16 § 2 KKS, dobrowolnego poddania się odpowiedzialności w art. 17 § 1 KKS, odstąpienia od wymierzenia kary w art. 19 § 2 KKS, zamiany kary pozbawienia wolności na karę ograniczenia wolności w art. 26 § 2 KKS, negatywnych przesłanek nadzwyczajnego obostrzenia kary w art. 37 § 2 i 2 a KKS oraz regulacji przesłanek warunkowego umorzenia postępowania, warunkowego zawieszenia wykonania kary oraz warunkowego zwolnienia z odbywania kary, określonych w art. 41 KKS. Aby uniknąć zbędnych powtórzeń od razu można zauważyć, że propozycje tożsamej zmiany znajdują odniesienie do uregulowań procesowego prawa karnego skarbowego, na gruncie których uiszczenie uszczuplonej należności

publicznoprawnej stanowi warunek rozstrzygnięcia o odpowiedzialności karnej w ramach konsensualnego modelu procesu karnego skarbowego, mianowicie w postępowaniu mandatowym (art. 137 § 2 pkt 1 KKS), postępowaniu w przedmiocie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności (art. 143 § 1 pkt 1 i art. 146 KKS) oraz postępowaniu w przedmiocie wydania wyroku skazującego bez przeprowadzenia rozprawy (art. 156 KKS). Uzasadniając nowelizację wymienionych uregulowań w opisanym zakresie projektodawca podnosi potrzebę uwzględnienia postulatów praktyki wskazującej negatywny wpływ warunku w postaci wymagalności należności publicznoprawnej na sprawność postępowania karnego skarbowego i stopień rzeczywistego wykorzystania w jego ramach instytucji prawa karnego skarbowego, które zasadzają się na wyrównaniu uszczerbku finansowego Skarbu Państwa i innych uprawnionych podmiotów. Prezentując stanowisko, że wskazany warunek prowadzi do niepożądanego zatarcia granicy między odpowiedzialnością karną i odpowiedzialnością podatkową, odwołuje się do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 7 listopada 2013 r., w którym sąd ten uznał, że określenie przez sąd w związku z warunkowym umorzeniem procesu karnego skarbowego obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej musi być poprzedzone wydaniem przez organ podatkowy decyzji wymiarowej ustalającej należność publicznoprawną nałożoną na podmiot zbiorowy; decyzja ta musi posiadać również atrybut wykonalności w wyniku uprawomocnienia się lub nadania jej rygoru natychmiastowej wykonalności.

b. W pierwszej chwili przytoczone w poprzednim podpunkcie argumenty mogłyby wydawać się dość przekonujące, a wsparta na nich propozycja legislacyjna zachęcająca, zwłaszcza w zakresie, w jakim „oferuje” wyeliminowanie wątpliwości w kwestii pojęcia „wymagalności” należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym jako przestępstwo lub przestępstwo skarbowe, jakie wyłoniły się w praktyce na przestrzeni ostatnich kilkunastu lat. Przy bliższym spojrzeniu ukazują się jednak i to w sposób jaskrawy słabości przedstawionej argumentacji. Przede wszystkim zwraca uwagę jej jednostronny wymiar, wynikający z uwzględnienia wyłącznie jednego ze stanowisk interpretacyjnych w kwestii zakresu pojęciowego wskazanego wyżej terminu. Trzeba w związku z tym podkreślić, że stanowisko to wprost nie wytrzymuje konfrontacji z alternatywną koncepcją interpretacyjną, najliczniej reprezentowaną w piśmiennictwie, która jednocześnie znalazła odzwierciedlenie w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 29 października 2015 r., sygn. akt IV KK 187/15 (zob. też L.Wilk, Glosa do wyroku Sądu

Najwyższego z dnia 9 stycznia 2012 r., V KK 327/11, OSP 2012, nr 7-8, s. 556-558; J. Duży, Kompetencja sądu karnego do ustalenia kwoty uszczuplonego podatku, Prok. I Prawo 2014, nr 1, s. 110; J. Duży, Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 9 stycznia 2012 r., V KK 327/11, PiP 2013, nr 4, s. 136-141; P. Lewczyk, Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 9 stycznia 2012 r., V KK 327/11, OSP 2012, nr 7-8, s. 558-560; J. Zagrodnik, (Nie)związanie sądu karnego decyzją podatkową, (w:) Problematyka obrotu fakturami wystawionymi w sposób nierzetelny. Zagadnienia prawa karnego materialnego i procesowego, Warszawa 2018, s. 85 i n.). Zgodnie ze wskazaną koncepcją zapatrywanie projektodawcy przewidujące uzależnienie rozstrzygnięcia sądu karnego w sprawach karnych skarbowych od wydania przez organ podatkowy decyzji wymiarowej ustalającej należność publicznoprawną nałożoną na podmiot zobowiązany i uzyskania przez tę decyzję atrybutu wykonalności oznaczałoby kwestionowanie upoważnienia sądu karnego do samodzielnego ustalenia wysokości podatku narażonego na uszczuplenie poprzez przyznanie wyłącznej kompetencji w tym względzie organom podatkowym i w efekcie byłoby ewidentnym przejawem bagatelizowania, czy wręcz nieuznawania wyrażonej w art. 8 § 1 KPK zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego, która obowiązuje w procesie karnym skarbowym na podstawie art. 113 § 1 KKS. W ocenie Sądu Najwyższego, w świetle powołanych przepisów nie powinno budzić żadnych wątpliwości, że sąd karny jest legitymowany do samodzielnego badania kwestii istnienia zobowiązania podatkowego oraz wysokości podatku określonego decyzją organów administracyjnych. Zdaniem najwyższej instancji sądowej odmienne stanowisko w tym względzie oznaczałoby „aprobatę dla ograniczenia roli sądu karnego w orzekaniu o odpowiedzialności karnej za przestępstwa przeciwko obowiązkowi podatkowemu określone w rozdziale 6 Kodeksu karnego skarbowego, do organu określającego jedynie konsekwencje karnoskarbowe wiążących go ustaleń organów administracyjnych i ograniczenie w sprawowaniu wymiaru sprawiedliwości w postępowaniu o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe” (wyroku Sądu Najwyższego z dnia 29 października 2015 r., sygn. akt IV KK 187/15, WWW.sn.pl). Prowadziłoby zarazem w istocie nie tylko do zatarcia różnicy między odpowiedzialnością karną i odpowiedzialnością finansowoprawną, ale również do wykreowania w płaszczyźnie interpretacyjnej, pod pozorem dokonywania wykładni prawa, warunku rozstrzygnięcia przez sąd karny o przedmiocie procesu - niemal na miarę warunku dopuszczalności procesu karnego skarbowego - w postaci decyzji

podatkowej - prejudykatu, dla którego nie sposób znaleźć oparcia ani w treści przepisu art. 8 § 2 KPK (w zw. z art. 113 § 1 KKS), ani w przepisach kodeksu karnego skarbowego, przewidujących uzależnienie możliwości zastosowania określonej instytucji karnomaterialnej lub karnoprocesowej od spełnienia warunku w postaci wymagalności uszczuplonej należności publicznoprawnej lub jej uiszczenia. W kontekście wymienionych przepisów, w związku z leżącym u podłoża analizowanych propozycji normatywnych utożsamieniem wymagalności uszczuplonej należności publicznoprawnej z wykonalnością decyzji wymiarowej (podatkowej) dotyczącej tej należności, niezbędne staje się dodatkowo wyraźne podkreślenie, że nie znajduje ono dostatecznego uzasadnienia na gruncie tych przepisów. Aby stwierdzenie to nie spotkało się z zarzutem gołosłowności, wymaga kilku słów wyjaśnienia. W pierwszym rzędzie trzeba zaakcentować, że wymagalność należności publicznoprawnej, przy założeniu jej odniesienia na podstawie art. 53 § 29 KKS do należności podatkowej (podatku), łączy się z powstałą w wyniku przekształcenia obowiązku podatkowego w skonkretyzowane zobowiązanie podatkowe powinnością zapłaty podatku w określonym terminie (zob. J. Lewczyk, Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 9 stycznia 2012 r., *op. cit.*, s. 560). Przekształcenie to następuje nie tylko w formie decyzji wymiarowej organu podatkowego (pierwotnej decyzji podatkowej), ale najczęściej w drodze samowymiaru zobowiązania podatkowego przez podatnika. W obliczu tego spostrzeżenia wydaje się niemal oczywiste, że przypadku drugiej z tych form, mającej zasadnicze znaczenie w aspekcie prezentowanej argumentacji, wymagalność należności publicznoprawnej nie może być identyfikowana z wykonalnością decyzji podatkowej, ponieważ takiej decyzji nie ma. Uszczuplenie tej należności następuje, gdy zadeklarowane w deklaracji podatkowej zachowanie odpowiadające treści podatkowoprawnego stosunku zobowiązaniowego nie dojdzie do skutku przed upływem terminu płatności podatku, z czym w płaszczyźnie podatkowoprawnej łączy się powstanie zaległości podatkowej (art. 51 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa). Wydanie i kwestia wykonalności decyzji podatkowej, która takiej należności dotyczy, łącząca się z możliwością wdrożenia postępowania egzekucyjnego, aktualizuje się dopiero w momencie, w którym upłynie bezskutecznie termin, w którym podatnik był zobowiązany do zapłaty należności podatkowej ustalonej w formie samowymiaru. Z tą chwilą następuje otwarcie drogi do wszczęcia postępowania podatkowego w celu

wydania decyzji wymiarowej o charakterze wtórnym, stanowiącej niezbędny warunek wykonania zobowiązania podatkowego w ramach postępowania egzekucyjnego.

c. W świetle zarysowanej powyżej koncepcji interpretacyjnej w kwestii pojęcia wymagalności uszczuplonej należności publicznoprawnej i argumentów przemawiających na jej rzecz wydaje się dość oczywiste, że nie znajduje racjonalnych podstaw w płaszczyźnie normatywnej stanowisko interpretacyjne reprezentowane przez projektodawcę w uzasadnieniu opiniowanego projektu, na którym zasadzają się podane, główne motywy analizowanych propozycji normatywnych. Zachowując powściągliwość, aby uniknąć zarzutu uprzedzonego nastawienia do zgłoszonych propozycji legislacyjnych, nie sposób wręcz uchylić się od spostrzeżenia, że konstruowanie uzasadnienia tych propozycji w oparciu o wybiórcze podejście do zapatrywań w podniesionej kwestii i wykorzystanie jednego stanowiska interpretacyjnego przy całkowitym zignorowaniu alternatywnej koncepcji interpretacyjnej, zdecydowanie bardziej uprawnionej z uwagi na jej uprawomocnienie w obowiązujących przepisach, nosi znamiona, najogólniej mówiąc, zabiegu sofistycznego polegającego na dopasowywaniu argumentów do założonej z góry tezy – określonej zmiany normatywnej. Nasuwa to w sposób naturalny pytanie o rzeczywiste motywy propozycji normatywnych polegających na rezygnacji z warunku „wymagalności” na gruncie przepisów przewidujących uzależnienie możliwości zastosowania określonej instytucji karnomaterialnej lub karnoprosesowej od uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej. Ich odślonięcie nie nastrocza w zasadzie żadnych trudności. Wystarczy wszak zauważyć, że w konsekwencji proponowanych zmian zastosowanie wskazanych instytucji i tym samym degresja karności, a nawet wyłączenie odpowiedzialności karnej na gruncie procesu karnego skarbowego, będzie uzależnione od uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej, mimo że utraci ona atrybut wymagalności istniejący w dacie uszczuplenia, np. na skutek umorzenia zaległości podatkowej lub wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w rezultacie upływu terminu przedawnienia. Chcąc to samo ująć w sposób bardziej dobitny, aby uwypuklić istotę analizowanych zmian, można stwierdzić, że służą one rozszerzeniu zakresu zastosowania instrumentów prawa i procesu karnego skarbowego i wykorzystaniu ich do ochrony i egzekwowania należności publicznoprawnych w odniesieniu do wypadków, w których nie istnieje zobowiązanie finansowoprawne odpowiadające tej należności, które wymagałoby prawnokarnej ochrony i które podlegałyby

wyegzekwowaniu na gruncie prawnofinansowym. Ten rzeczywisty zamiysł legislacyjny, towarzyszący omawianym propozycjom normatywnym, wydaje się niemożliwy do zaakceptowania. Przede wszystkim dlatego, że stanowi zaprzeczenie racjonalizacji celu egzekucyjnego represji karnoskarbowej, niepodobna bowiem inaczej ocenić realizacji tego celu niejako wbrew temu, że zobowiązanie finansowoprawne, z którym jest on związany, wygasło. Ponadto, odwołując się do najczęstszych w praktyce sytuacji, w których należność publicznoprawna traci cechę wymagalności i nie może być w związku z tym przymusowo wyegzekwowana w płaszczyźnie finansowoprawnej, związanych z upływem terminu przedawnienia zobowiązania finansowoprawnego, można zauważyć, że przyjęcie proponowanych rozwiązań, przewidujących egzekucję tych zobowiązań, mimo że już nie istnieją (wygasły), prowadziłyby w istocie do postawienia pod znakiem zapytania uregulowań prawa finansowego dotyczących ich przedawnienia. Zdając sobie sprawę z tego, że dłużnikowi daninowemu nie przysługuje podmiotowe prawo do przedawnienia zobowiązań finansowoprawnych czy chociażby ekspektatywa tego prawa, które znajdowałyby zakotwiczenie w płaszczyźnie konstytucyjnej, trzeba jasno powiedzieć, że regulacja przedawnienia zobowiązań podatkowych jest ustanowiona dla zagwarantowania pewności i stabilności obrotu prawnego, a więc wartości znajdujących zakotwiczenie w zasadzie zaufania do państwa i stanowionego przez to państwo prawa, wynikającej z art. 2 Konstytucji RP. Podważenie wskazanej, obowiązującej przecież regulacji prawnej w drodze przyjęcia analizowanych propozycji normatywnych prowadziłyby do pogwałcenia standardu konstytucyjnego wyznaczonego w powołanym przepisie ustawy zasadniczej i pociągało za sobą naruszenie wynikających z tego przepisu gwarancji bezpieczeństwa prawnego jednostek i swobody w obszarze podejmowania decyzji gospodarczych (Zawieszenie przedawnienia zobowiązań podatkowych ze względu na wszczęcie postępowania karnego skarbowego (zagadnienia wybrane), (w:) Absurdy polskiego prawa podatkowego. Teoria i praktyka, pod red. prof. dr hab. J. Glumińskiej-Pawlic, Katowice 2012, s. 170 i n.).

2. a. W nawiązaniu do argumentacji przytoczonej w końcowej części poprzedniego punktu warto od razu ustosunkować się do propozycji skreślenia art. 44 § 2 KKS, przewidującego, w zw. z art. 51 § 1 KKS, ustanie karalności przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, jeżeli nastąpiło przedawnienie tej

należności. Mając na względzie poczynione wcześniej obserwacje z łatwością można zauważyć, że przedstawiona propozycja legislacyjna zmierza do rozszerzenia zakresu ochrony prawnokarnej przewidzianej na gruncie prawa karnego skarbowego na sytuacje, w których, zgodnie z przepisami prawa finansowego, nie ma już zobowiązania finansowoprawnego podlegającego ochronie i podlegającego wyegzekwowaniu na gruncie finansowoprawnym. Zerwanie w ten sposób z systemowym założeniem subsydiarności prawa karnego skarbowego względem prawa finansowego i racjonalnym założeniem ochrony przy pomocy norm prawa karnego skarbowego istniejących zobowiązań finansowoprawnych wywołuje zastrzeżenia. Trudno uznać za przekonujące uzasadnienie analizowanej zmiany, w którym projektodawca zwraca uwagę na możliwość skrócenia 10-letniego terminu przedawnienia przestępstw skarbowych polegających na uszczupleniu należności publicznoprawnej ze względu na upływ 5-letniego terminu przedawnienia zobowiązań finansowoprawnych, odpowiadających wskazanym należnościom na gruncie finansowoprawnym. Podnosząc negatywny wpływ takiego skrócenia na ochronę interesów finansowych Skarbu Państwa wyraźnie pomija regulacje prawa finansowego, które przewidują przerwanie biegu przedawnienia wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym dłużnik został zawiadomiony, a przede wszystkim zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązań finansowoprawnych w razie wszczęcia postępowania karnego skarbowego, które jest związane z niewykonaniem tych zobowiązań (zob. m.in. art. 70 § 6 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa). W świetle wspomnianych regulacji prawnych można skonstatować, że 10-letni termin przedawnienia karalności przestępstw skarbowych nie jest bynajmniej iluzoryczny, a realne niebezpieczeństwo jego skrócenia ze względu na upływ terminu przedawnienia zobowiązań finansowoprawnych jest niewielkie i wiąże się w gruncie rzeczy z sytuacjami, w których organy państwa przed upływem tego terminu zaniechałyby ścigania karnego wbrew obowiązкови wynikającemu z zasady legalizmu (art. 10 § 1 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS).

b. W obszarze regulacji przedawnienia karalności przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych pozostaje również propozycja zmiany art. 44 § 5 KKS (w zw. z art. 51 § 1 KKS), która jednak nie dotyczy – jak twierdzi projektodawca w uzasadnieniu opiniowanego projektu – „metody ustalania początkowego terminu rozpoczęcia biegu przedawnienia”, lecz w pierwszym rzędzie określenia momentu, z którym należy łączyć

przerwę biegu przedawnienia karalności wywołującą skutek w postaci wydłużenia pierwotnego terminu przedawnienia karalności o ustalony w ustawie przedział czasu, który w obowiązującym stanie prawnym, w odniesieniu do przestępstw skarbowych, wynosi 5 lub 10 lat. W uściślonym zakresie projekt zakłada zharmonizowanie przepisów prawa karnego powszechnego i prawa karnego skarbowego poprzez przyjęcie na gruncie Kodeksu karnego skarbowego, że określony powyżej skutek wywołuje wszczęcie postępowania karnego skarbowego *in rem* (w sprawie), a nie wszczęcie postępowania przeciwko określonej osobie. Projektodawca proponuje zarazem w ramach tego samego przepisu odejście od założenia przyświecającego obowiązującemu uregulowaniu okresu podlegającego dodaniu do podstawowego terminu przedawnienia, przewidującego jego zróżnicowanie w zależności od rozpiętości czasowej wskazanego na końcu terminu, przyjmując zakreślenie tego okresu w sposób jednolity w odniesieniu do wszystkich przestępstw skarbowych i ustalając jego rozpiętość na 10 lat. Biorąc pod uwagę obie opisane propozycje zmiany dotyczące art. 44 § 5 KKS nie sposób uchylić się od spostrzeżenia, że w konsekwencji ich przyjęcia instytucja przedawnienia karalności w sprawach o przestępstwa skarbowe będzie miała w zasadzie charakter fasadowy, co stawia w ogóle pod znakiem zapytania sens regulacji prawnej w tej materii. W odniesieniu do najszerszej grupy przestępstw skarbowych, zagrożonych karą do 3 lat pozbawienia wolności lub karami łagodniejszymi, trudno zarysowaną perspektywę zaakceptować, mając na względzie zagwarantowanie pewności i stabilności obrotu prawnego, a także bezpieczeństwa prawnego jednostek. Należy w związku z tym skonstatować, że rozwiązanie składające się na omawianą propozycję zdaje się zagrażać koniecznej równowadze między ochroną interesów państwa a ochroną innych, równoprawnych wartości, w tym praw i interesów jednostek. Na kanwie sformułowanej oceny nie może ująć uwadze brak mechanizmu, który stanowiłby realne zabezpieczenie przed instrumentalnym wykorzystaniem wszczęcia postępowania karnego skarbowego *in rem* wyłącznie dla celów wydłużenia terminu przedawnienia karalności, z którym można się obecnie spotkać w wymiarze praktycznym w aspekcie dotyczącym wywołania skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań finansowoprawnych, głównie podatkowych.

c. W aspekcie regulacji przedawnienia karalności wykroczeń skarbowych zwraca uwagę projektowane wydłużenie w art. 51 § 1 KKS podstawowego terminu przedawnienia karalności z roku do dwóch lat. Względ na realia praktyczne oraz specyfikę spraw

karnych skarbowych, w których do wykrycia czynu zabronionego dochodzi często – jak trafnie zauważa projektodawca – w toku kontroli podatkowych sięgających kilka lat wstecz, pozwala odnieść się z umiarkowaną aprobatą do przedstawionej propozycji legislacyjnej. W pełni natomiast można zaakceptować projektowane uzupełnienie regulacji prawnej zawartej w art. 51 KKS w drodze dodania § 2a, który przewiduje przede wszystkim, że w razie uchylenia prawomocnego mandatu karnego, przedawnienie biegnie od daty jego uchylenia, o ile w dacie uchylenia mandatu karnego nie ustała już karalność wykroczenia skarbowego. W myśl proponowanej zmiany to końcowe zastrzeżenie nie będzie miało zastosowania w sytuacjach, w których mandat karny został uchylony ze względu na to, że sąd prawomocnie uznał roszczenie osoby niebędącej sprawcą wykroczenia skarbowego do rzeczy, które przeszły na własność Skarbu Państwa na skutek oświadczenia sprawcy wykroczenia skarbowego, że przysługuje mu prawo własności do zatrzymanych rzeczy i zrzeka się tego prawa. Rozwiązanie to jest ściśle związane z propozycją wprowadzenia rozwiązania przewidzianego w art. 137 a KKS, które zostanie poddane szerszemu omówieniu w dalszej części niniejszej opinii, poświęconej zmianom w obszarze regulacji procesu karnego skarbowego. W aspekcie zasadniczej części zobrazowanej zmiany należy stwierdzić, że stanowi ona w istocie wyraz uwzględnienia specyfiki mandatu karnego jako rozstrzygnięcia o odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe, które nie stanowi orzeczenia i dostosowania do niej reguły wysłowionej w art. 44 § 6 KKS (w zw. z art. 51 § 1 KKS), zgodnie z którą w razie uchylenia prawomocnego orzeczenia przedawnienie biegnie od dnia wydania tego orzeczenia, chyba że karalność przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego już ustała.

3. Odrębnej uwagi wymaga przewidziana w opiniowanym projekcie nowelizacji KKS propozycja zmiany regulacji czasowych granic skorzystania z czynnego żalu unormowanego w art. 16 KKS. Dotyczy ona dwóch aspektów rozwiązania prawnego przewidzianego w art. 16 § 5 pkt 2 KKS. W przypadku pierwszego z nich polega na wykluczeniu skutecznego czynnego żalu ze względu na rozpoczęcie czynności służbowej zmierzającej do ujawnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, wymienionej egzemplifikacyjnie w powołanym przepisie, także wówczas, gdy czynność ta jest udziałem innego organu niż organ ścigania, np. organu kontroli skarbowej. W przypadku drugiego aspektu, na wyeliminowaniu końcowego zastrzeżenia zamieszczonego w art. 16 § 5 pkt 2 KKS, zgodnie z którym uprawnienie do skutecznego

czynnego żalu podlega odrodzeniu, jeżeli czynność służbowa nie dostarczyła podstaw do wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Jeśli chodzi o pierwszy z wyróżnionych aspektów, to można uznać, że propozycja zmiany, która się do niego odnosi, odpowiada istocie czynnego żalu uregulowanego w art. 16 KKS, przyjmując, że stanowi ją wyłączenie karalności przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego w wyniku działania sprawcy o charakterze kontrakcji niweczającej jego przestępne zachowanie, w pierwszej kolejności zawiadomienia o popełnieniu czynu należącego do jednej z wymienionych kategorii, podjętego przed ujawnieniem takiego czynu przez organy państwa. Nie sposób natomiast zaakceptować omawianej zmiany w zakresie dotyczącym drugiego z wyróżnionych aspektów. Abstrahując od argumentacji leżącej u jej podłoża, której niejasność uniemożliwia ustosunkowanie się do niej w sposób rzeczowy, należy stwierdzić, że trudno znaleźć racjonalne powody dla odmówienia sprawcy skutecznego czynnego żalu w sytuacji, w której czynność służbowa organów ścigania lub innych organów nie dała podstaw do wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Wszak za stworzeniem sprawcy takiej możliwości w opisanej sytuacji wyraźnie przemawia funkcja egzekucyjna czynnego żalu, znajdująca odzwierciedlenie w zabezpieczeniu interesu finansowego Skarbu Państwa w drodze warunku fiskalnego wyłączenia odpowiedzialności karnej na podstawie art. 16 § 1 KKS, polegającego zasadniczo na uiszczeniu w całości wymagalnej należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym jako przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

4. W opiniowanym projekcie nowelizacji KKS można wskazać całą grupę rozwiązań normatywnych, w których znajduje widoczne odzwierciedlenie zwrot w zakresie polityki kryminalnej w sprawach karnych skarbowych w kierunku ograniczania przestępczości skarbowej poprzez zaostrzenie sankcji prawno Karnych.

a. Najprostszym przykładem wskazanej tendencji kryminalnopolitycznej jest propozycja radykalnego – jak zaznacza sam projektodawca w uzasadnieniu opiniowanego projektu – podwyższenia najniższej liczby stawek dziennych grzywny, która może być wymierzona za przestępstwo skarbowe, z 10 do 20. Zmiana ta ma służyć uadekwatnieniu minimalnej kary grzywny w relacji do stopnia społecznej szkodliwości czynów zabronionych, w kontekście realnie wymierzanych kar. Jeśli weźmie się pod uwagę, że projektodawca uznaje w gruncie rzeczy w sposób niedwuznaczny w ramach argumentacji mającej wspierać omawianą propozycję, że kary grzywny orzekane przez sądy w małej liczbie

stawek, odpowiadającej – jak wolno sądzić – obowiązującym ramom, w jakich są orzekane, stanowią wyraz realizacji idei sprawiedliwej odpłaty, to wystąpienie z taką propozycją trudno doprawdy zrozumieć. Dodatkowo jedynie można zauważyć, że nieprzekonująco wypada ten fragment uzasadnienia analizowanej zmiany, który opiera się na odwołaniu do instytucji zamiany kary grzywny na karę ograniczenia wolności. I to nie tylko dlatego, że instytucja ta może znaleźć zastosowanie również w stosunku do kary grzywny w wymiarze 20 stawek dziennych grzywny (art. 185 KKS i art. 45 § 1 KKW), a więc proponowana zmiana nie będzie stanowiła dla tego przeszkody. Ale również z tego względu, że wbrew sugestii projektodawcy do zamiany takiej nie wystarczy bynajmniej ubieganie się o nią przez sprawcę przestępstwa skarbowego, lecz warunkuje ją wystąpienie zobiektywizowanych przesłanek określonych w powołanych przepisach.

b. Wiele przemawia za tym, aby w tym miejscu, zrywając z kodeksowym porządkiem przepisów, których dotyczą kolejne propozycje zmian, zwrócić uwagę na bodaj najbardziej wymowny przejaw zarysowanej powyżej tendencji legislacyjnej w postaci projektowanego obniżenia kryteriów ilościowych wpływających na kwalifikację czynów zabronionych jako przestępstwa skarbowe w postaci małej wartości, dużej wartości i wielkiej wartości. Zgodnie z projektem w przypadku małej wartości nastąpiłoby obniżenie jej górnego pułapu z dwustukrotności do stukrotności minimalnego wynagrodzenia, w wypadku dużej wartości z pięćsetkrotności do trzystukrotności minimalnego wynagrodzenia, a w wypadku wielkiej wartości z tysiąckrotności do pięćsetkrotności minimalnego wynagrodzenia. Aby zdać sprawę ze znaczenia przedstawionych zmian wystarczy w aspekcie kwoty małej wartości zauważyć, że obniżenie progu wyznaczającego jej górny pułap, i to o połowę, prowadzi w odniesieniu do całej grupy typów przestępstw skarbowych (np. art. 54-56, art. 57 a, art. 62, art. 63, art. 65 KKS), które w aktualnym stanie prawnym podlegają zakwalifikowaniu na podstawie przepisu przewidującego wyłącznie karę grzywny, do zdecydowanego rozszerzenia zakresu ich kwalifikacji na podstawie surowszego przepisu, przewidującego możliwość orzeczenia także kary pozbawienia wolności lub ograniczenia wolności. Uzasadnienie omawianej zmiany, w którym projektodawca podnosi potrzebę dostosowania wymienionych wyżej kryteriów (znamion) ilościowych do odpowiadających im znamion ilościowych określonych kwotowo, przewidzianych w Kodeksie karnym, w postaci mienia lub szkody znacznej wartości (przekraczającej

200.000 złotych) czy mienia wielkiej wartości (przekraczającej 1.000.000 złotych), wydaje się wynikać z nieporozumienia. Nie potrzeba skomplikowanych obserwacji, aby to wykazać. Można w zasadzie poprzestać na spostrzeżeniu, że sposób określenia kryteriów ilościowych w Kodeksie karnym skarbowym, oparty na ich zrelatywizowaniu do podlegającego zmianie poziomu miesięcznego minimalnego wynagrodzenia, zapewnia automatyczne i samoczynne dostosowanie mierników wagi czynu do sytuacji ekonomicznej, poziomu inflacji, poziomu należności daniowych itp., gwarantując utrzymanie stałego poziomu reakcji karnej skarbowej (tak L. Wilk, (w:) L. Wilk, J. Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2018, s. 246). W tym świetle można skonstatować, że pogłębienie zjawiska rozwarstwienia bliskoznacznych znamion, takich jak duża i wielka wartość na gruncie prawa karnego skarbowego oraz mienie lub szkoda znacznej albo wielkiej wartości na gruncie prawa karnego powszechnego, na które wskazuje projektodawca w ramach argumentacji leżącej u podłoża omawianej propozycji, może stanowić uzasadnienie i powinno skłaniać do wystąpienia z odwrotną - w pewnym sensie - propozycją legislacyjną, przewidującą podniesienie kwot wyznaczających znamienia ilościowe określone w Kodeksie karnym. Staje się to nader oczywiste, jeśli weźmie się pod uwagę, że np. próg kwotowy w postaci 200.000 zł, którego przekroczenie – zgodnie z art. 115 § 5 KK - przesądza o kwalifikacji szkody lub mienia w kategorii znacznej wartości, został ustalony w 2009 r., w którym minimalne wynagrodzenie wynosiło 1276 zł, podczas gdy obecnie kształtuje się na poziomie 2250 zł. W obliczu powyższych ustaleń można zaryzykować dość kategoryczne stwierdzenie, że u podłoża projektowanego obniżenia kryteriów ilościowych w postaci małej wartości, dużej wartości i wielkiej wartości, nie leży nic innego, jak tylko zamysł zwiększenia represyjności prawa karnego skarbowego.

c. W prezentowanej grupie rozwiązań prawnych mieści się również szereg propozycji zmian dotyczących regulacji nadzwyczajnego obostrzenia kary za przestępstwa skarbowe. W nawiązaniu do podniesionych w poprzednim podpunkcie uwag i sformułowanych ocen należy zauważyć, że propozycja zmiany w zakresie rozumienia dużej wartości prowadzi do – jak już powiedziano wyżej – nieznajdującego dostatecznego uzasadnienia zwiększenia represji karnej poprzez rozszerzenie zakresu zastosowania nadzwyczajnego obostrzenia kary opartego na ustaleniu, że wartość przedmiotu czynu jest duża (art. 37 § 1 pkt 1 KKS) lub kwota podatku wynikająca z faktury albo suma kwot podatku wynikających z faktur jest dużej wartości (art. 37 § 1

pkt 1 a KKS). Na szczególną uwagę w aspekcie wskazanego obszaru regulacji prawnej zasługują dwie propozycje zmian zawarte w opiniowanym projekcie. Jedna z nich dotyczy unormowania tzw. recydywy karnej skarbowej i polega na rezygnacji ze względów funkcjonalnych z wymagania chociażby częściowego odbycia kary pozbawienia wolności lub ograniczenia wolności albo uiszczenia grzywny w wymiarze co najmniej 120 stawek. W konsekwencji, zgodnie z projektem, o recydywie skarbowej miałyby przesądzać wyłącznie prawomocne skazanie za umyślne przestępstwo skarbowe na karę co najmniej 6 miesięcy pozbawienia wolności, 6 miesięcy ograniczenia wolności albo karę grzywny w wysokości co najmniej 120 stawek dziennych i popełnienie przez skazanego w ciągu 5 lat umyślnego przestępstwa skarbowego tego samego rodzaju. Przedstawioną propozycję legislacyjną należy ocenić krytycznie, mając przede wszystkim na względzie, że to nie samo orzeczenie kary, lecz jej wykonanie może i ma służyć osiągnięciu celów kary w zakresie ukształtowania postawy skazanego w taki sposób, aby nie popełnił on ponownie przestępstwa skarbowego. Zaostrzenie odpowiedzialności karnej ze względu na powrót do przestępstwa skarbowego znajduje uzasadnienie jedynie pod warunkiem, że wskazane cele nie zostały osiągnięte. Aby jednak to wchodziło w rachubę, to musi najpierw dojść do odbycia lub wykonania poprzednio orzeczonej kary. Druga z zasygnalizowanych propozycji legislacyjnych polega na zwiększeniu górnej granicy kary nadzwyczajnie obostrzonej w odniesieniu do przestępstw skarbowych wymienionych w art. 38 § 2 KKS w drodze przyjęcia, że stanowi ją nie podwójnie, lecz potrójnie zwiększone ustawowe zagrożenie przewidziane dla danego typu czynu zabronionego. Z tą propozycją idzie w parze zwiększenie górnej granicy kary pozbawienia wolności, nadzwyczajnie obostrzonej, określonej w art. 28 § 2 KKS z 10 do 15 lat. W kontekście projektowanego mechanizmu potrajania górnej granicy ustawowego zagrożenia przewidzianego za dany typ czynu zabronionego wymaga zaakcentowania, że niesie on ze sobą realne niebezpieczeństwo naruszenia konstytucyjnej i ustawowej zasady, zgodnie z którą dolegliwość kary nie może przekraczać stopnia winy (art. 2 i 30 Konstytucji RP oraz art. 12 § 2 KKS). Na rzecz sformułowanych ocen przemawia wzgląd na urzeczywistnienie na gruncie regulacji materialnego prawa karnego skarbowego takich wartości, jak nierozzerwalny związek kary z winą czy przyjmowanie za przedmiot karania („potępienia”) czynu, a nie jego sprawcy. Przyjmując inną optykę należy skonstatować, że uwidaczniające się na tle przedstawionych propozycji rozwiązań nastawienie na zwalczanie i zapobieganie

przestępczości skarbowej poprzez podwyższanie wymiaru kary wobec recydywistów skarbowych jest wyrazem nader schematycznego podejścia do zjawiska zwalczania powrotności do przestępstwa skarbowego, w ramach którego projektodawca traci z pola widzenia daleko idące zróżnicowanie tej kategorii sprawców, a więc konkretną jednostkę, której kara dotyczy oraz potrzebę zindywidualizowanego, odpowiedniego sprecyzowania, celów reakcji karnej.

d. W zakresie części szczególnej materialnego prawa karnego skarbowego do najbardziej zauważalnych propozycji zmian zawartych w opiniowanym projekcie nowelizacji KKS należą niewątpliwie te, które polegają na rozszerzeniu zakresu penalizacji prawa karnego skarbowego poprzez projektowane dodanie szeregu nowych typów czynów zabronionych jako przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe (np. w art. 60 § 3a, art. 63 § 3a, art. 69 a § 1 a, art. 107 e, 110 c KKS). Poddanie ich szczegółowej analizie nie jest jednak w ramach niniejszej opinii możliwe ze względu na ograniczone ramy czasowe wyznaczone dla konsultacji społecznych dotyczących opiniowanego projektu nowelizacji KKS. W kontekście zarysowanej powyżej tendencji do zwiększenia represyjności prawa karnego skarbowego można natomiast zauważyć, że jej wyraźnym przejawem we wskazanym obszarze regulacji KKS są zmiany polegające na podwyższeniu górnej granicy ustawowego zagrożenia karą pozbawienia wolności przewidzianego za dany typ czynu zabronionego do jej maksymalnego poziomu określonego w art. 27 § 1 KKS, czyli do 5 lat. Dotyczy to np. typów przestępstw skarbowych związanych z obrotem wyrobami akcyzowymi bez ich oznaczenia znakami akcyzy, określonymu w art. 63 § 1-5 KKS czy produkcji, magazynowania lub przeładowania wyrobów akcyzowych poza składem podatkowym (art. 69a § 1 KKS). W kontekście ostatniego z wymienionych typów czynów zabronionych warto od razu zauważyć daleko idące rozszerzenie przewidzianego w nim obszaru penalizacji poprzez jego rozciągnięcie, na gruncie projektowanego art. 69a § 1 a KKS, na czynności przygotowawcze, tzn. na czynności zmierzające do produkcji lub magazynowania wyrobów akcyzowych poza składem podatkowym lub podejmowanie czynności mających stworzyć ku temu warunki. Mając na względzie niedookreśloność i znaczną pojemność znaczeniową znamion projektowanego typu czynu zabronionego, należy uznać, że proponowane rozwiązanie wydaje się nie do pogodzenia z zasadą odpowiedniej określoności i ostrości przepisów prawa karnego, znajdującą zakotwiczenie w płaszczyźnie konstytucyjnej (art. 42 Konstytucji RP). Innym przejawem

wskazanej wyżej tendencji jest propozycja wprowadzenia w zakresie konstrukcji typu czynu zabronionego kwalifikowanego, który w obowiązującym stanie prawnym stanowi wyłącznie wykroczenie skarbowe, jego odmiany kwalifikowanej jako przestępstwo skarbowe. Taki zabieg legislacyjny przewiduje projektodawca m.in. w odniesieniu do typu czynu zabronionego polegającego na uporczywym niewpłaceniu podatku w terminie, który podlegałby kwalifikacji jako przestępstwo skarbowe, jeżeli kwota niewpłaconego w terminie podatku przekraczałaby pięćdziesięciokrotność minimalnego wynagrodzenia (art. 57 § 1a w projektowanym brzmieniu). Przedstawioną propozycję normatywną należy ocenić zdecydowanie negatywnie. I to bynajmniej nie tylko ze względu na kontrowersje i rozbieżności, jakie wyłaniają się na tle interpretacji znamienia uporczywości w doktrynie prawa karnego skarbowego i orzecznictwie oraz zagrożenie jakie ono stwarza w aspekcie urzeczywistnienia gwarancyjnej funkcji prawa karnego skarbowego. Przede wszystkim dlatego, że należałoby raczej oczekiwać dekryminalizacji opisanego zachowania, zważywszy na to, że polega ono ze swej istoty jedynie na zwłoce w zapłacie długu publicznoprawnego wobec wierzyciela podatkowego, którego powstanie skutkuje z mocy prawa naturalnymi w takiej sytuacji odsetkami za zwłokę i podlega egzekucji na gruncie finansowoprawnym. W tym świetle można zauważyć, że penalizacja uporczywego niewpłacania podatku w terminie, oprócz tego, że przywołuje na pamięć zamierzchłe czasy karania za długi, godzi w zakaz podwójnego karania, oznacza bowiem nałożenie na podatnika kary kryminalnej obok sankcji prawnofinansowych w postaci odsetek za zwłokę, generowanych automatycznie na skutek uchybienia terminowi zapłaty podatku (szerzej L.Wilk, (w:) L.Wilk, J.Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2018, s. 312-320). Na tle analizowanego rozwiązania nie może ująć uwagi kryterium kontrawencjonalizacji, a więc przepoławienia czynu zabronionego na przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe, które ustalił projektodawca w sposób odrębny w odniesieniu do omawianego typu czynu zabronionego, przyjmując, że stanowi je pięćdziesięciokrotność minimalnego wynagrodzenia. Oderwanie tego kryterium z jednej strony od kryteriów kontrawencjonalizacji, określonej w art. 53 § 6 i § 8 KKS, z drugiej strony od kryteriów ilościowych, np. małej czy dużej wartości, zdefiniowanych w art. 53 § 14 i § 15 KKS, razi sztucznością. Gdyby pomysł wyodrębnienia typu uporczywego niewpłacania podatku w terminie stanowiącego przestępstwo skarbowe znalazł, wbrew podniesionym zastrzeżeniom, uznanie ustawodawcy, to należałoby oczekiwać, że o kwalifikacji

określonego zachowania we wskazanej kategorii będzie stanowiło przekroczenie progu odpowiadającego małej wartości. Warto odnotować, że takie kryterium kontrawencjonalizacji przyjmuje projektodawca w art. 106 f KKS w projektowanym brzmieniu, przewidując wprowadzenie typu czynu zabronionego polegającego na niezgłoszeniu przywozu dewiz stanowiącego przestępstwo skarbowe. Gwoli uniknięcia niejasności należy zaznaczyć, że przedstawionemu, krytycznemu stanowisku w sprawie propozycji zmiany dotyczącej kwalifikacji uporczywego niewpłacania podatku w terminie, nie jest w stanie zmienić ograniczenie zakresu zastosowania przesłanek nadzwyczajnego obostrzenia kary do tego czynu zabronionego w wypadkach, w których stanowiłby on przestępstwo skarbowe (art. 37 § 3a KKS w projektowanym brzmieniu).

II. Zmiany w obszarze regulacji procesu karnego skarbowego

1. W zakresie procesowego prawa karnego skarbowego zwraca uwagę propozycja skreślenia art. 114 § 2 KKS, przewidującego pouczenie sprawcy o przysługujących mu uprawnieniach w razie wyrównania uszczerbku finansowego wynikającego z popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. W to miejsce projektodawca przewiduje w ramach projektowanego art. 120 a KKS odrębne i kompleksowe uregulowanie powinności pouczenia stron procesowych oraz podmiotu zobowiązanego do zwrotu korzyści majątkowej wynikającej z przestępstwa skarbowego o ich uprawnieniach i obowiązkach. W zakresie uregulowania wskazanej powinności przedstawione rozwiązanie z pewnością zasługuje na pozytywną ocenę. Można natomiast zastanawiać się nad powodami, dla których projektodawca, odchodząc od wzorca przyjętego na gruncie Kodeksu postępowania karnego, np. w art. 300 § 1, nie zdecydował się na wystąpienie z propozycją normatywną przewidującą sprecyzowanie na poziomie ustawowym zakresu praw i obowiązków objętych powinnością pouczenia. Mając na względzie to, że w aktualnym stanie prawnym w zakresie przewidzianym w art. 114 § 2 KKS oskarżonemu przysługuje ustawowe prawo do pouczenia o wskazanych wyżej uprawnieniach, należy stwierdzić, że proponowane rozwiązanie zakładające ich szczegółowe określenie w ramach wzoru pouczenia ustalonego w rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości, oznacza obniżenie poziomu gwarancyjnego pouczenia w odniesieniu do wskazanego podmiotu. Ponadto, brak projektu wskazanego rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości sprawia, że nie jest w istocie możliwe

ustosunkowanie się do zakresu pouczenia wymienionych wyżej uczestników procesowych o przysługujących im prawach oraz ciążących na nich obowiązkach i dokonanie jego oceny pod kątem gwarancyjnym.

2. W pełni należy zaaprobować propozycje zmian art. 116 KKS zmierzające do wyeliminowania podnoszonych w doktrynie procesu karnego skarbowego zastrzeżeń i nadregulacji, jakie można dostrzec na gruncie powołanego przepisu w obowiązującym stanie prawnym (zob. J.Zagrodnik, (w:) L.Wilk, J.Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2018, s. 619-627). Na szczególne podkreślenie zasługuje we wskazanym zakresie jednoznaczne wyeliminowanie dopuszczalności rozpoznania sprawy o wykroczenie skarbowe w stosunku do żołnierzy w czynnej służbie wojskowej w razie nieuiszczenia grzywny w drodze mandatu karnego, a więc mimo rozstrzygnięcia sprawy w formie prawomocnego mandatu karnego. Ponieważ prawomocny mandat karny wywołuje skutki *rei iudicate*, wykorzystanie wskazanej możliwości, dla której można znaleźć oparcie w treści art. 116 § 2 KKS w obowiązującym kształcie, stanowiłoby oczywiste złamanie zakazu *ne bis in idem*, zakotwiczonego w płaszczyźnie konstytucyjnej w art. 2 i 45 Konstytucji RP.

3. Projekt przewiduje względnie nieznaczną, acz istotną zmianę art. 117 § 2 KKS regulującego stratyfikację trybów postępowania w sprawach o wykroczenia skarbowe. Obowiązujące rozwiązanie prawne w tej materii, podporządkowane trafnemu założeniu prymatu postępowania nakazowego i postępowania w przedmiocie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności we wskazanej kategorii spraw, nie uwzględnia specyfiki drugiego z wymienionych trybów postępowania, ponieważ przewiduje, że do rozpoznania sprawy o wykroczenie skarbowe w postępowaniu zwyczajnym mogłoby dojść tylko wtedy, gdy oprócz braku podstaw do jej rozpoznania w postępowaniu nakazowym, sąd odmówił udzielenia zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, podczas gdy w rzeczywistości o takiej odmowie w ogóle może nie być mowy, np. ze względu na brak wniosku sprawcy o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, niezbędnego do uruchomienia postępowania w tym przedmiocie. W konsekwencji, w aktualnym stanie prawnym, opierając się na literalnej wykładni przepisu art. 117 § 2 KKS, trzeba by przyjąć, że w przypadku nieuruchomienia postępowania w przedmiocie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności nie ma podstaw do rozpoznania sprawy w postępowaniu zwyczajnym, mimo że nie są również spełnione przesłanki pozwalające na rozstrzygnięcie o przedmiocie procesu

w postępowaniu nakazowym. Usunięciu tej dysfunkcjonalności służy projektowana zmiana, w myśl której w postępowaniu zwyczajnym będą podlegały rozpoznaniu sprawy o wykroczenia skarbowe, w których, obok braku podstaw do wydania wyroku nakazowego, nie udzielono zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, niezależnie od tego, czy przyczyną takiego stanu rzeczy jest brak wniosku sprawcy o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, odmowa wystąpienia do sądu z wnioskiem o udzielenie takiego zezwolenia przez finansowy organ postępowania przygotowawczego czy wreszcie odmowa udzielenia takiego zezwolenia przez sąd.

4. Projektodawca proponuje rozszerzenie zakresu odesłania określonego w art. 122 § 1 pkt 1 KKS i tym samym odniesienia do finansowego organu przepisów Kodeksu postępowania karnego, w którym mowa jest o prokuratorze, znajdujące zastosowanie w układzie procesowym, w którym finansowy organ postępowania przygotowawczego jest uprawniony do prowadzenia takiego postępowania, a następnie do wniesienia i popierania oskarżenia przed sądem. Propozycja objęcia zakresem wskazanego odesłania przepisu art. 159 KPK zasługuje w pełni na aprobatę. Jest ona wyrazem uwzględnienia postulatów *de lege ferenda* formułowanych w piśmiennictwie, zgodnie z którymi zażalenie na zarządzenie finansowego organu postępowania przygotowawczego o odmowie udostępnienia akt postępowania przygotowawczego powinno przysługiwać do sądu, tak jak ma o miejsce w odniesieniu do prokuratora (zob. J.Zagrodnik, (w:) L.Wilk, J.Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2018, s. 692). Analogicznie należy ocenić odesłanie do art. 321 § 1 KPK, dzięki któremu finansowy organ postępowania przygotowawczego uzyska możliwość udostępnienia akt w formie elektronicznej w celu ich przejrzenia w związku z zaznajomieniem z materiałami postępowania przygotowawczego oraz postulowane w piśmiennictwie odesłanie do art. 344 a § 1 i § 2 KPK, związane z przywróceniem na gruncie karnoprosesowym instytucji zwrotu sprawy do uzupełnienia postępowania przygotowawczego uregulowanej w wymienionych przepisach (szerzej zob. J.Zagrodnik, (w:) L.Wilk, J.Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2018, s. 717-718). Mając na względzie, że objęcie zakresem odesłania art. 180 § 2 KPK oznacza jedynie upoważnienie finansowego organu postępowania przygotowawczego do wystąpienia do sądu z wnioskiem o zwolnienie z obowiązku zachowania przez świadka jednej z tajemnic szczególnych wymienionych w powołanym przepisie, np.

tajemnicy radcowskiej, adwokackiej czy lekarskiej, przedstawioną zmianę można ocenić pozytywnie. Wolno sądzić, że wyeliminowanie w ten sposób potrzeby zwracania się przez wymieniony organ do prokuratora, by ten wystąpił do sądu we wskazanym wnioskiem, przyczyni się do usprawnienia procedury rozpoznania takich wniosków i pozwoli na przyspieszenie procesu karnego skarbowego bez uszczerbku dla gwarancji procesowych uczestników postępowania, których interesów procesowych dotyczą te wnioski. W odniesieniu do zakresu odesłania przewidzianego w art. 122 § 1 pkt 2 KKS, dotyczącego sfery uprawnień organów nadrzędnych nad finansowymi organami postępowania przygotowawczego, projektodawca proponuje jego zawężenie, polegające na wykreśleniu odesłania do art. 325 i art. 325e § 4 KPK, przyłączając się w ten sposób do stanowiska reprezentowanego w piśmiennictwie, zgodnie z którym odesłanie do tych przepisów jest zbędne w obliczu odpowiadającego ich treści autonomicznego uregulowania w dodanym art. 153 a KKS kwestii zatwierdzania postanowień o odmowie wszczęcia, umorzeniu lub zawieszeniu dochodzenia niepodlegającego nadzorowi prokuratorskiemu przez organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego, który je wydał oraz kwestii trybu procedowania w wypadku nieuwzględnienia przez wymieniony organ nadrzędny zażalenia wniesionego od tych decyzji (zob. J.Zagrodnik, (w:) L.Wilk, J.Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2018, s. 728-729).

5. W kontekście przedstawionych w poprzednim punkcie propozycji zmian dotyczących art. 122 § 1 KKS nie mogą ujść uwagi wątpliwości, jakie nasuwa projektowana modyfikacja treści art. 122 § 2 KKS, z którego wynika z jednej strony zastrzeżenie dla organu prokuratorskiego czynności procesowych określonych w przepisach Kodeksu postępowania karnego wyszczególnionych w art. 122 § 2 KKS, z drugiej strony upoważnienie finansowego organu postępowania przygotowawczego do wystąpienia do prokuratora o dokonanie takich czynności w układzie procesowym, w którym organ finansowy jest uprawniony do prowadzenia tego postępowania oraz wniesienia i popierania aktu oskarżenia. Proponowana w tym zakresie zmiana polega na opatrzeniu uprawnienia finansowego organu postępowania przygotowawczego do wystąpienia do prokuratora z wnioskiem o wydanie postanowienia o zabezpieczeniu majątkowym na podstawie art. 293 § 1 KPK zastrzeżeniem, wskazującym, że odnosi się ono do konfiguracji procesowej, w której postępowanie przygotowawcze nadzoruje prokurator. Bezspornie intencją tej propozycji legislacyjnej jest rozstrzygnięcie

wątpliwości dotyczących prakseologicznej spójności i relacji między odesłaniem do wymienionego przepisu Kodeksu postępowania karnego w art. 122 § 1 pkt 1 KKS, oznaczającym uprawnienie finansowego organu postępowania przygotowawczego do samodzielnego stosowania zabezpieczenia majątkowego, oraz odesłaniem do tego samego przepisu w art. 122 § 2 KKS, oznaczającym – jak już powiedziano – uprawnienie organu finansowego do wystąpienia z wnioskiem o zastosowanie tego środka przymusu do organu prokuratorskiego (szerzej zob. J.Zagrodnik, (w:) L.Wilk, J.Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2018, s. 701-706). Przedstawiona intencja legislacyjna zasługuje z całą pewnością na uznanie. Nie można jednak tego samego powiedzieć o rozwiązaniu prawnym mającym stanowić jej urzeczywistnienie, nie mówiąc już o jego uzasadnieniu, które nie przystaje do treści proponowanego rozwiązania. Aby zdać z tego w pełni sprawę należy w pierwszym rzędzie zauważyć, że w świetle zawartej w opiniowanym projekcie nowelizacji KKS propozycji zmiany art. 155 § 1 KKS, przepis art. 122 § 1 KKS oraz wynikająca z niego m.in. cesja na rzecz finansowego organu postępowania przygotowawczego uprawnień organu prokuratorskiego, określonych w Kodeksie postępowania karnego, w tym uprawnienia do orzekania w przedmiocie zabezpieczenia majątkowego na podstawie art. 293 § 1 KPK, ma znaleźć zastosowanie we wszystkich sprawach, w których postępowanie przygotowawcze jest prowadzone legalnie przez organ finansowy w formie dochodzenia, bez względu na to, czy było ono objęte nadzorem organu prokuratorskiego, czy organu nadrzędnego nad finansowym organem postępowania przygotowawczego (*arg. a contrario ex art. 155 § 1 KKS w projektowanym brzmieniu*). W obliczu dokonanego ustalenia można stwierdzić, że wkomponowanie w treść art. 122 § 2 KKS zobrażowanego powyżej zastrzeżenia, dotyczącego konfiguracji procesowej, w której prokurator sprawuje nadzór nad dochodzeniem, nie przyniesie oczekiwanego przez projektodawcę rozstrzygnięcia podniesionych wyżej wątpliwości w kwestii relacji pomiędzy odesłaniem do przepisu art. 293 § 1 KPK w art. 122 § 1 i w art. 122 § 2 KKS, ponieważ w dalszym ciągu każdy z wymienionych przepisów odsyłających (art. 122 § 1 i § 2 KKS) będzie znajdował odniesienie do sytuacji procesowej, w której finansowy organ postępowania przygotowawczego prowadzi dochodzenie pod nadzorem organu prokuratorskiego. Wydaje się w tym kontekście oczywiste, że analizowana zmiana nie doprowadzi do osiągnięcia celu nakreślonego w uzasadnieniu opiniowanego projektu w postaci „jednoznacznego wskazania, że w sprawie prowadzonej przez finansowy

organ postępowania przygotowawczego, nadzorowanej przez prokuratora, organ ten może samodzielnie wydać postanowienie o zabezpieczeniu (...)”. Przeciwnie, gdyby potraktować uwypuklone powyżej zastrzeżenie, jako składnik normy o charakterze *lex specialis* w stosunku do treści art. 122 § 1 KKS, to należałoby w przebiegu interpretacji wykluczyć możliwość wydania przez organ finansowy wskazanej decyzji w opisanym układzie procesowym. Mając na względzie unaocznioną powyżej intencję legislacyjną oraz przywołany cel towarzyszący zmianie art. 122 § 2 KKS trzeba stwierdzić, że do ich urzeczywistnienia prowadzi bardzo prosty zabieg legislacyjny, polegający na wyeliminowaniu przepisu art. 293 § 1 KKS z zakresu odesłania przewidzianego w art. 122 § 2 KKS. Gdyby zmiana taka została przeprowadzona, byłoby jasne, że w układzie procesowym, w którym finansowy organ postępowania przygotowawczego prowadzi dochodzenie, wydanie postanowienia o zabezpieczeniu majątkowym należy w każdym wypadku do kompetencji tego organu w związku z przeniesieniem na jego rzecz kompetencji organu prokuratorskiego wynikającej z art. 293 § 1 KPK w drodze odesłania do tego przepisu w art. 122 § 1 pkt 1 KKS. Gwoli uzyskania pełniejszego obrazu warto zauważyć, że w sprawach, w których finansowy organ postępowania przygotowawczego prowadzi śledztwo, a prokurator sprawuje nad nim nadzór, a więc w sprawach, które pozostawałyby nadal – w myśl proponowanej zmiany art. 155 § 1 KKS – poza zakresem zastosowania art. 122 KKS, do tego drugiego organu należałoby orzekanie w przedmiocie zabezpieczenia majątkowego, a finansowy organ postępowania przygotowawczego mógłby co najwyżej występować o wydanie decyzji w tej kwestii. W przedstawionym wypadku uprawnienie organu prokuratorskiego do decydowania o zabezpieczeniu majątkowym w procesie karnym skarbowym wynika z odpowiedniego zastosowania na jego gruncie art. 293 § 1 KPK w związku z treścią art. 113 § 1 KKS.

6. Opiniowany projekt wprowadza możliwość zabezpieczenia majątkowego zwrotu korzyści majątkowej lub jej równowartości na mieniu podmiotu, o którym mowa w art. 24 § 5 KKS, a więc podmiotu zobowiązanego do zwrotu wskazanej korzyści wynikającej z przestępstwa skarbowego lub jej równowartości (art. 131 § 5 KKS w projektowanym brzmieniu). W obowiązującym stanie prawnym zabezpieczenie zwrotu korzyści majątkowej na mieniu wymienionego podmiotu jest dopuszczalne jedynie w odniesieniu do sytuacji, w których występuje on jednocześnie w roli podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej (*arg. ex art. 131 § 3 KKS*). W obliczu możliwości

nałożenia obowiązku zwrotu korzyści majątkowej wynikającej z popełnienia przestępstwa skarbowego lub jej równowartości na podmiot określony w art. 24 § 5 KKS przedstawiona propozycja legislacyjna nie nasuwa w istocie wątpliwości. Wtórą jej logicznie dostosowawcza propozycja zmiany art. 132 § 1 zd. pierwsze KKS, przewidująca włączenie do kręgu określonych w tym przepisie przypadków upadku zabezpieczenia *ex lege* sytuacji, w których nie zostanie prawomocnie orzeczony zwrot korzyści majątkowej lub jej równowartości. W zakresie unormowania zabezpieczenia majątkowego projektodawca proponuje ponadto wyraźne odesłanie do odpowiedniego zastosowania art. 292 a KPK, regulującego sposób zabezpieczenia polegający na ustanowieniu przymusowego zarządu przedsiębiorstwa i wyznaczeniu zarządcy, w odniesieniu do zabezpieczenia wszystkich orzeczeń wymienionych w art. 131 § 1 KKS (art. 131 § 6 KKS w projektowanym brzmieniu). Należy zgodzić się, że odesłanie to powinno pozwoić rozwiązać wątpliwości w kwestii zakresu zastosowania na gruncie procesu karnego skarbowego sposobu zabezpieczenia określonego w powołanym przepisie Kodeksu postępowania karnego.

7. Pewne zastrzeżenia wywołuje propozycja normatywna zawarta w projektowanym art. 133a

KKS, przewidującym kompetencję Szefa Krajowej Administracji Skarbowej do tego, aby w szczególnie uzasadnionych przypadkach z urzędu lub na wniosek organu nadrzędnego nad finansowym organem postępowania przygotowawczego, wyznaczyć finansowy organ postępowania przygotowawczego właściwy do prowadzenia danego postępowania przygotowawczego w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, mając na uwadze dobro tego postępowania. Niewątpliwie nie da się zaprzeczyć możliwości wystąpienia wskazanych w uzasadnieniu przedstawionej propozycji sytuacji, w których wyłączeniu w danej sprawie podlegaliby wszyscy funkcjonariusze z danej komórki organizacyjnej urzędu właściwego na zasadach ogólnych lub z komórki organizacyjnej organu nadrzędnego nad finansowym organem postępowania przygotowawczego. Rzecz jednak w tym, że projektodawca nie wskazuje w ramach proponowanego rozwiązania jednoznacznych, obiektywnych kryteriów wyznaczenia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej innego organu do przeprowadzenia postępowania karnego skarbowego, odwołujących się do przypadków, w których nie jest to możliwe przy zachowaniu ogólnych zasad właściwości poszczególnych organów, lecz opiera proponowane uprawnienie

wymienionego organu na nieostrym kryterium „szczególnie uzasadnionego przypadku”. Na tym podłożu powstają obawy nadużywania tego uprawnienia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i jego arbitralnego wykorzystywania do wpływania na losy postępowania przygotowawczego w konkretnych sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Brak odpowiedniego mechanizmu kontroli decyzji Szefa Krajowej Administracji Skarbowej – mechanizmu gwarancyjnego, który uwalniałby od podniesionych obaw, nakazuje zachowanie sceptycyzmu w kwestii propozycji uregulowania zawartej w art. 133a KKS w projektowanym kształcie.

8. Szereg propozycji zmian przewidzianych w opiniowanym projekcie dotyczy postępowania mandatowego w sprawach o wykroczenia skarbowe. W tej grupie można pomieścić propozycję podwyższenia w art. 48 § 2 KKS górnej granicy grzywny, która może być nałożona mandatem karnym, z dwukrotności do pięciokrotności minimalnego wynagrodzenia. Cel tej zmiany, którego zresztą nie ukrywa projektodawca w uzasadnieniu opiniowanego projektu, jest oczywisty. Chodzi o rozszerzenie możliwości zakończenia procesu karnego skarbowego w drodze rozstrzygnięcia o odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe w postępowaniu mandatowym i odciążenie w ten sposób sądów od zajmowania się drobnymi sprawami. Nie kwestionując wskazanych korzyści, jakie oferuje proponowana zmiana, można mieć wątpliwości, czy radykalne, ponad dwukrotne zwiększenie grzywny nakładanej w postępowaniu mandatowym, nie prowadzi do naruszenia subtelnej granicy między rozstrzygnięciem o odpowiedzialności karnej w drodze mandatu karnego i sprawowaniem wymiaru sprawiedliwości, które jest – zgodnie z panującym porządkiem konstytucyjnym (art. 175 ust. 2 Konstytucji RP) -zastrzeżone do wyłącznej kompetencji sądów. Wątpliwości te skłaniają do zaproponowania korekty omawianej propozycji legislacyjnej, w wyniku której zwiększenie obecnego, maksymalnego progu grzywny nakładanej mandatem karnym, nastąpiłoby o jeden stopień, do trzykrotności minimalnego wynagrodzenia. Inną propozycję zmian w obszarze regulacji postępowania mandatowego, wymagającą koniecznie zajęcia stanowiska w ramach niniejszej opinii, stanowi rozwiązanie zamieszczone w projektowanym art. 137 a KKS, przewidującym możliwość zrzeczenia się przez sprawcę prawa własności do zatrzymanych rzeczy, stanowiących przedmiot czynu zabronionego, które nie odpowiadają warunkom dopuszczenia do obrotu. Zgodnie z tą propozycją, w wyniku złożenia przez sprawcę oświadczenia o zrzeczeniu się prawa własności wskazanych rzeczy, poprzedzonego

oświadczeniem o przysługującym mu w stosunku do nich prawie własności, rzeczy te przechodziłyby na własność Skarbu Państwa, nawet gdyby sprawca nie był uprawniony do rozporządzania nimi, natomiast osoba zgłaszająca do nich roszczenie, niebędąca sprawcą wykroczenia skarbowego, mogłaby dochodzić swoich roszczeń na drodze postępowania cywilnego jedynie wtedy, gdy rzeczy te utraciła na skutek czynu zabronionego. Przedstawione rozwiązanie ma na celu stworzenie możliwości „załatwienia” sprawy w postępowaniu mandatowym w sprawach, w których należałoby orzec przepadek przedmiotów, w szczególności wtedy, gdy jego orzeczenie ma charakter obligatoryjny. Na jego tle nasuwa się szereg wątpliwości. Podniesienie najważniejszych z nich można rozpocząć od zwrócenia uwagi, że projektodawca odwołuje się w ramach omawianej propozycji do konstrukcji zrzeczenia się własności, podczas gdy w istocie przewiduje przekazanie własności przez sprawcę wykroczenia skarbowego na rzecz ściśle określonego podmiotu, mianowicie Skarbu Państwa. Wymaga ponadto zwrócenia uwagi, że wbrew twierdzeniom zawartym w uzasadnieniu opiniowanego projektu, sprawą dyskusyjną jest kwestia swobody oświadczenia woli sprawcy o zrzeczeniu się własności określonych wyżej rzeczy. W ramach postępowania mandatowego sprawca znajduje się w pewnym sensie w sytuacji przymusowej, w tym znaczeniu, że chcąc uniknąć rozpoznania sprawy i możliwego pociągnięcia do odpowiedzialności karnej za wykroczenie skarbowe przed sądem musi wyrazić dobrowolnie zgodę na rozstrzygnięcie sprawy w tym trybie i przyjąć mandat karny, godząc się w ten sposób z poniesieniem dolegliwości w postaci grzywny. W związku z proponowanym rozwiązaniem musiałby w takich warunkach dodatkowo zgodzić się na utratę przysługującego mu prawa własności do określonych rzeczy. Z tego punktu widzenia projektowane zrzeczenie się prawa własności zdaje się w istocie stanowić zawołowaną, ujętą w formę o cywilnoprawnej proveniencji, dodatkową dolegliwość prawnokarną wynikającą z popełnienia wykroczenia skarbowego, z którą sprawca wykroczenia skarbowego miałby się spotykać w postępowaniu mandatowym, w którym należałoby orzec przepadek przedmiotów. Zważywszy na niesądowy charakter postępowania mandatowego, próbę obejścia w ten sposób przepisu art. 46 Konstytucji RP, wymagającego prawomocnego orzeczenia sądu w kwestii przypadku, trudno zaakceptować. Tych kilka podstawowych uwag odnoszących się do propozycji normatywnej zawartej w art. 137 a KKS w projektowanym brzmieniu skłania do tego, aby odrzucić możliwość jej zaakceptowania. Dotyczy to także w sposób naturalny

propozycji zmian, które miałyby stanowić konsekwencję jej przyjęcia, przewidzianych w art. 137 § 2 pkt 4 i art. 140 § 1 a KKS.

9. Projekt przewiduje kilka propozycji zmian regulacji postępowania w przedmiocie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Mając w pamięci to, że zmiany polegające na usunięciu warunku wymagalności w odniesieniu do należności publicznoprawnej (art. 143 § 1 pkt 1 oraz art. 146 § 1 KKS w projektowanym brzmieniu), od której uiszczenia jest uzależnione skorzystanie przez sprawcę z dobrodziejstwa dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, zostały poddane szczegółowej analizie w drugiej części niniejszej opinii, można poprzestać w tym miejscu na odesłaniu do poczynionych tam ustaleń i sformułowanych ocen (zob. pkt 1 a-c). Należy natomiast zwrócić uwagę na propozycję zmiany w zakresie regulacji tzw. warunków brzegowych postępowania w przedmiocie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, odnoszącą się do ustawowego określenia minimalnej kwoty, której uiszczenie tytułem kary grzywny warunkuje skuteczność wniosku sprawcy o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. Jest ona ściśle związana z propozycjami zmian w obszarze regulacji materialnego prawa karnego skarbowego dotyczącymi minimalnych kar grzywny za przestępstwa skarbowe oraz wykroczenia skarbowego i polega w przypadku pierwszej z wymienionych kategorii czynów zabronionych na podniesieniu wskazanego progu kwotowego do jednej drugiej minimalnego wynagrodzenia, natomiast w przypadku wykroczeń skarbowych na jego obniżeniu do jednej dwudziestej tego wynagrodzenia (art. 143 § 1 pkt 2 KKS w projektowanym brzmieniu). W odniesieniu do wykroczeń skarbowych przedstawiona propozycja nie nasuwa zastrzeżeń, ponieważ koresponduje z treścią art. 17 § 1 pkt 2 KKS i projektowanym obniżeniem dolnej granicy grzywny przewidzianej za wykroczenia skarbowe w art. 48 § 1 KKS do jednej dwudziestej minimalnego wynagrodzenia. Wywołuje natomiast wątpliwości w wypadku przestępstw skarbowych. Rzecz w tym, że w rezultacie podniesienia minimalnej granicy kary grzywny w tej kategorii spraw do dwudziestu stawek dziennych, kwotę odpowiadającą minimalnej karze grzywny przewidzianej za przestępstwo skarbowe, która jest w myśl powołanego art. 17 § 1 pkt 2 KKS warunkiem minimalnym (brzegowym) dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, stanowi iloczyn podanej liczby stawek i minimalnej wysokości jednej stawki dziennej, która sytuuje się na poziomie jednej trzydziestej części minimalnego wynagrodzenia, co daje kwotę odpowiadającą nie połowie, lecz dwóm trzecim

wskazanego wynagrodzenia. W świetle dokonanego spostrzeżenia wydaje się oczywiste, że w wypadku utrzymania przez projektodawcę pomysłu podwyższenia dolnej granicy kary grzywny za przestępstwa skarbowe do dwudziestu stawek dziennych, należałoby oczekiwać zweryfikowania propozycji zmiany art. 143 § 1 pkt KKS poprzez podniesienie progu kwotowego określonego w tym przepisie w odniesieniu do wymienionej kategorii czynów zabronionych do dwóch trzecich minimalnego wynagrodzenia. W obrębie analizowanej w niniejszym punkcie regulacji prawnej pozostaje również zmiana art. 145 § 1 KKS, której sens sprowadza się do wykreślenia zwrotu „zamiast aktu oskarżenia” odnoszącego się do wniesienia przez finansowy organ postępowania przygotowawczego do sądu wniosku o udzielenie sprawcy zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. Podzielając stanowisko wyrażone w uzasadnieniu opiniowanego projektu, zgodnie z którym złożenie takiego wniosku, a tym samym dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, należy uznać za dopuszczalne również w sprawach, w których wniesienie aktu oskarżenia należy do organu prokuratorskiego, można w konkluzji stwierdzić, że przedstawiona zmiana, „obietująca” usunięcie wątpliwości we wskazanej materii, zasługuje na aprobatę.

10. Mianem długo oczekiwanej można określić propozycję skorygowania zastrzeżenia przewidzianego w art. 150 § 1 KKS, które od kilkunastu już lat nie przystaje do zmian wprowadzonych w art. 214 KPK w drodze nowelizacji tego przepisu w ramach ustawy z dnia 10 stycznia 2003 r. (Dz.U. Nr 17, poz. 155). Zastrzeżenie to dotyczy obowiązków Policji przewidzianych w powołanym przepisie Kodeksu postępowania karnego, które nie znajdują odniesienia do innych organów postępowania przygotowawczego. Ich treścią jest udzielenie stosownej pomocy osobie przeprowadzającej wywiad środowiskowy w celu zapewnienia jej bezpieczeństwa przy wykonywaniu zadań związanych z wywiadem. Afirmacja omawianej propozycji legislacyjnej powinna stać się w pełni zrozumiała, jeśli weźmie się pod uwagę, że wymienione obowiązki są uregulowane w art. 214 § 7 KPK, a nie w art. 214 § 6 KPK, który od wielu lat jest błędnie wymieniony w art. 150 § 1 KKS.

11. Istotna propozycja legislacyjna zamieszczona w opiniowanym projekcie dotyczy zakresu kompetencji finansowego organu postępowania przygotowawczego, który prowadził to postępowanie, do wniesienia aktu oskarżenia. Polega ona na ograniczeniu zastrzeżenia tej czynności dla organu prokuratorskiego w art. 155 § 1 KKS do spraw, w których finansowy organ postępowania przygotowawczego prowadził śledztwo.

Przyjmując inną optykę można stwierdzić, że w konsekwencji omawianej zmiany, w sprawach, w których finansowy organ postępowania przygotowawczego prowadził dochodzenie pod nadzorem prokuratora, w których, zgodnie z obowiązującym brzmieniem art. 155 § 1 KKS, zainicjowanie postępowania sądowego należy do organu prokuratorskiego, uprawnienie do wniesienia aktu oskarżenia będzie przysługiwało wymienionemu organowi finansowemu. Przedstawiona propozycja stanowi w zasadzie powrót do reguł rządzących wniesieniem aktu oskarżenia w sprawach o przestępstwa skarbowe, w których postępowanie przygotowawcze przeprowadził organ finansowy, obowiązujących przed nowelizacją przepisów Kodeksu postępowania karnego i innych ustaw z dnia 27 września 2013 r. (Dz.U. poz. 1247). Nie może ująć uwagi, że jej znaczenie wykracza poza samą kwestię uprawnienia do wniesienia aktu oskarżenia. Rozszerzenie kompetencji finansowych organów postępowania przygotowawczego w tym względzie przekłada się bezpośrednio na zakres zastosowania art. 122 § 1 KKS i tym samym prowadzi do odpowiedniego rozszerzenia kręgu spraw, w których będzie miała miejsce cesja na rzecz wymienionych organów uprawnień organu prokuratorskiego przewidzianych w przepisach Kodeksu postępowania karnego wyszczególnionych w powołanym przepisie Kodeksu karnego skarbowego. Dwa względy, wskazywane przez projektodawcę w uzasadnieniu opiniowanego projektu, skłaniają do tego, aby odnieść się pozytywnie do omawianej propozycji legislacyjnej. Po pierwsze, wyspecjalizowanie finansowych organów postępowania przygotowawczego w sferze ścigania karnego przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Po drugie, kompetencja organu prokuratorskiego jako organu sprawującego stały nadzór nad dochodzeniem prowadzonym przez finansowy organ postępowania do zastrzeżenia do osobistego wykonania czynności polegającej na wniesieniu aktu oskarżenia i zainauguowaniu w ten sposób postępowania jurysdykcyjnego (*arg. ex art. 326 § 3 pkt 3 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS*).

12. Opiniowany projekt jednoznacznie przesądza w drodze propozycji zmiany art. 156 § 1 KKS dopuszczalność wniesienia w sprawach karnych skarbowych tzw. samodzielnego wniosku o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy, zastępującego akt oskarżenia, który znajduje obecnie uregulowanie w art. 335 § 1 KPK. W aktualnym stanie prawnym kwestia wystąpienia z takim wnioskiem w sprawach karnych skarbowych w drodze odpowiedniego zastosowania powołanego przepisu Kodeksu postępowania karnego w związku z treścią art. 113 § 1 KKS jest przedmiotem kontrowersji w praktyce i

w doktrynie procesu karnego skarbowego (por. J. Zagrodnik, (w:) L. Wilk, J. Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2018, s. 1053-1054, T. Razowski, (w:) P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2017, s. 1340-1341). Można powiedzieć, że zaproponowana w tym względzie zmiana stanowi odpowiedź na postulaty doktryny, aby w sposób jednoznaczny przyjąć i uregulować w odniesieniu do spraw o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe możliwość wystąpienia z samodzielnym wnioskiem o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy. Propozycja uregulowania w tej materii, przewidziana w art. 156 § 1 KKS w projektowanym brzmieniu, odpowiada – *mutatis mutandis* w związku ze specyfiką spraw karnych skarbowych – regulacji prawnej zawartej w art. 335 § 1 KPK, co oznacza, że wystąpienie w procesie karnym skarbowym z samodzielnym wnioskiem o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy - w razie uwzględnienia omawianej propozycji w toku dalszych prac legislacyjnych - wchodziłoby zasadniczo w rachubę w sytuacjach, w których oskarżony przyznaje się do winy, a w świetle jego wyjaśnień okoliczności przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego i wina nie budzą wątpliwości, natomiast postawa oskarżonego wskazuje, że cele postępowania zostaną osiągnięte mimo nieprzeprowadzenia rozprawy. Gwoli jasności wymaga podkreślenia, że projektowanemu ujęciu regulacji samodzielnego wniosku o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy w art. 156 § 1 KKS towarzyszy przesunięcie w niezmienionym kształcie do kolejnego, dodanego § 1 a, aktualnej zawartości normatywnej tego przepisu, dotyczącej tzw. niesamodzielnego wniosku o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy, który może być dołączony do aktu oskarżenia. W ramach propozycji zmian w obszarze unormowania instytucji skazania bez przeprowadzenia rozprawy na odrębną uwagę zasługuje zmiana dotycząca specyficznego warunku zastosowania tej instytucji w sprawach karnych skarbowych w postaci uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej. W obowiązującym stanie prawnym skazanie bez przeprowadzenia rozprawy jest uzależnione od uiszczenia w całości wymagalnej należności publicznoprawnej uszczuplonej przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym. Zmiana dotycząca uregulowania tego warunku skazania bez przeprowadzenia rozprawy, którą przewiduje opiniowany projekt w art. 156 § 3 KKS, polega nie tylko na rezygnacji z przesłanki wymagalności należności publicznoprawnej, o której była już mowa wcześniej (cz. II, pkt 1 niniejszej opinii), ale również na rezygnacji z bezwzględnego charakteru przedstawionego warunku na

rzecz uzależnienia omawianego skazania od uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej w całości lub w części w sposób uzgodniony z oskarżycielem publicznym. W tym drugim aspekcie intencją przyświecającą zmianie powołanego przepisu jest – jak podkreśla projektodawca w uzasadnieniu opiniowanej zmiany – uelastycznienie przesłanek skazania bez przeprowadzenia rozprawy i ułatwienie rozbicia solidarności między sprawcami w sprawach złożonych podmiotowo. Zdając sobie sprawę, że nie można całkowicie wykluczyć tego, że ceną, jaką być może przyjdzie niekiedy zapłacić w związku z urzeczywistnieniem wskazanej intencji na gruncie praktycznym będzie jedynie częściowe wyrównanie uszczerbku finansowoprawnego wynikającego z przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, należy stwierdzić, że względy pragmatyczne, w szczególności wzgląd na usprawnienie procesu karnego skarbowego w drodze rozszerzenia możliwości rozstrzygnięcia o przedmiocie procesu w ramach konsensualnego modelu procesu sądowego, skłaniają do pozytywnej oceny przedstawionej propozycji zmiany art. 156 § 3 KKS. Biorąc pod uwagę to, że do uzgodnienia z oskarżonym zakresu i sposobu uiszczenia należności publicznoprawnej będzie dochodziło w ramach postępowania przygotowawczego, można jedynie poddać pod rozagę projektodawcy, aby w miejsce określenia „w sposób uzgodniony z oskarżycielem publicznym” wprowadzić zwrot „w sposób uzgodniony z prokuratorem lub finansowym organem postępowania przygotowawczego”, który harmonizowałby w pełni z treścią art. 156 § 1 i § 1a KKS w projektowanym kształcie. Aby uniknąć zbędnych powtórzeń, w nawiązaniu do sformułowanej oceny propozycji zmiany regulacji warunku skazania bez przeprowadzenia rozprawy w postaci uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej, warto od razu zaznaczyć, że zachowuje ona aktualność w odniesieniu do analogicznej propozycji normatywnej odnoszącej się do dobrowolnego poddania się karze, którą znamionuje jedynie to, że uzgodnienie zakresu i sposobu uiszczenia wskazanej należności jest – po stronie organów procesowych – udziałem sądu (art. 161 § 1 KKS w projektowanym brzmieniu).

13. Pozytywnie należy ocenić propozycję uzupełnienia treści normatywnej art. 165 KKS o uregulowanie kwestii udziału prokuratora w rozprawie apelacyjnej w sprawach karnych skarbowych. W obowiązującym stanie prawnym w kwestii tej znajduje zastosowanie art. 450 § 1 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS, co oznacza, że udział prokuratora w rozprawie apelacyjnej jest obowiązkowy, mimo że nie wniósł on w danej sprawie aktu oskarżenia i nie występował, a w każdym razie nie musiał występować

w roli oskarżyciela publicznego w postępowaniu przed sądem pierwszej instancji (*arg. a contrario* ex art. 157 § 2 KKS oraz art. 46 § 1 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS). Obligatoryjny udział organu prokuratorskiego w rozprawie apelacyjnej w przedstawionym układzie procesowym trudno uznać za uzasadniony z pragmatycznego punktu widzenia, zważywszy że interesy wierzyciela daninowego jest zobowiązany w takiej sytuacji reprezentować, zgodnie z art. 157 § 1 w zw. z art. 165 KKS, finansowy organ postępowania przygotowawczego. Projektowana w omawianym zakresie regulacja prawna zakłada spójne powiązanie obowiązkowego udziału prokuratora w rozprawie apelacyjnej z sytuacjami, w których reprezentował on oskarżenie w charakterze oskarżyciela publicznego przed sądem pierwszej instancji, przewidując, że będzie na nim spoczywał taki obowiązek, jeżeli wniósł on akt oskarżenia w sprawie o przestępstwo skarbowe (art. 165 zd. drugie w proponowanym brzmieniu).

V. Wnioski końcowe

1. Wnioski płynące ze szczegółowej analizy poszczególnych propozycji legislacyjnych zamieszczonych w opiniowanym projekcie nowelizacji KKS nie są jednolite i wymagają odrębnego sformułowania w odniesieniu do obszaru regulacji materialnego i procesowego prawa karnego skarbowego.
2. W obrębie pierwszego z wyróżnionych obszarów można zaobserwować wyraźną zmianę tendencji w podejściu do zwalczania i zapobiegania przestępczości skarbowej, którą znamionuje zwiększenie represyjności prawa karnego skarbowego oraz odejście w istotnej mierze od założenia subsydiarności tego prawa względem prawa finansowego, zgodnie z którym to przepisy prawa finansowego powinny odgrywać zasadniczą rolę w ograniczaniu negatywnych zjawisk w sferze realizacji zobowiązań daninowych. Wyłaniający się na tym tle nowy kształt polityki karnej w odniesieniu do przestępczości skarbowej nie może spotkać się z akceptacją. Racjonalna polityka karna powinna być ukierunkowana na ograniczanie przestępczości skarbowej przy uwzględnieniu odpowiedniej prewencji społecznej, np. polityki społecznej i gospodarczej czy polityki edukacyjnej oraz na ograniczaniu okazji i środków do popełniania przestępstw skarbowych, przede wszystkim w drodze uszczelniania systemu podatkowego. Strategię ograniczania przestępczości skarbowej opartą głównie na zaostrzaniu kar i rozszerzeniu zakresu stosowania kary pozbawienia wolności, którym nie towarzyszy propozycja przykładowo podanych środków prewencyjnych

zmierzających do usunięcia przyczyn przestępczości skarbowej, należy uznać w istocie za strategię działań czysto pozorowanych.

2. Zgoła odmiennie należy całościowo ocenić propozycje zmian w zakresie regulacji procesu karnego skarbowego przewidziane w opiniowanym projekcie. Stanowiąc nierzadko odzwierciedlenie postulatów *de lege ferenda* formułowanych w doktrynie procesu karnego i zmierzając zasadniczo do usprawnienia procesu karnego skarbowego bez uszczerbku dla gwarancji procesowych stron, w przeważającej mierze zasługują one na akceptację.

dr hab. Prof. UŚ Jarosław Zagrodnik
radca prawny