

Rozdział I. Kilka refleksji w sprawie ewolucji procesu karnego skarbowego na przestrzeni ostatnich 25 lat

Jarosław Zagrodnik

Perspektywa 25 lat od uchwalenia obowiązującego KKS w 1999 r. skłania do ogólniejszej refleksji nad zmianami tej regulacji prawnej, które nastąpiły we wskazanym okresie. Z ustalonej perspektywy warto zastanowić się nad tym, czy przyniosły one ewolucję procesu karnego skarbowego, którą można by uznać za znaczącą z punktu widzenia realizacji zasady trafnej reakcji karnej lub sprawności postępowania w sprawach karnych skarbowych albo gwarancji procesowych stron.

Przystępując do rozważań w kwestii ujętej w sformułowanym pytaniu, należy na wstępie zauważyć *sui generis* dwutorowość zmian procesu karnego skarbowego, wynikającą ze specyfiki normatywnej konstrukcji tego procesu. Przypomnieć w związku z tym wypada, że jej rdzeń stanowią unormowania zawarte w przepisach KPK, odnoszące się bezpośrednio do procesu karnego w sprawach o przestępstwa. To one stanowią normatywną podstawę wzorca (modelu) postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe (*arg. ex art. 113 § 1 KKS*)¹. Odchylenia od tego wzorcowego przebiegu, znamionujące proces karny skarbowy, wynikają z jednej strony z dopuszczonego klauzulą „odpowiedniości” dostosowania przepisów KPK do spraw o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowego, z drugiej strony z przepisów KKS, modyfikujących w istocie, w określonym w nich zakresie, uregulowania zawarte w przepisach pierwszej z wymienionych kodyfikacji.

¹ J. Zagrodnik, w: L. Wilk, J. Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy, 2021, s. 604.

Na tle ustalonych fundamentów normatywnych procesu karnego skarbowego do miana oczywistych może pretendować stwierdzenie, że modyfikacje dotyczące jego prawnego ukształtowania, które miały miejsce w ostatnim ćwierćwieczu, wypływały z dwóch źródeł. Po pierwsze były pochodną zmian przepisów KPK, podlegających odpowiedniemu zastosowaniu na gruncie procesu karnego skarbowego. Po drugie stanowiły rezultat zmian przepisów KKS, wpływających modyfikująco na zastosowanie przepisów KPK w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.

Z racji tytułowej problematyki niniejszego opracowania zmiany procesu karnego skarbowego powiązane z pierwszym z wyróżnionych źródeł normatywnych nie będą dalej przedmiotem rozważań, ponieważ sprowadzałyby się one w istocie do refleksji nad zmianami procesu karnego w ostatnim ćwierćwieczu. Na marginesie można odnotować, że w aspekcie dotyczącym ostatniej dekady refleksji tej, przeprowadzonej z różnych punktów widzenia, poświęcono względnie niedawno uwagę w kilku odrębnych opracowaniach, do których w tym miejscu można odesłać². Jednocześnie warto zauważyć, że na tle zmian KPK, w związku z opatrzonym klauzulą odpowiedniości ich przeniesieniem poza macierzysty obszar regulacji na grunt procesu karnego w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, można dostrzec brak dostatecznego zorientowania ustawodawcy w specyfice regulacji prawnej tego procesu, skutkiem czego są pewne niedociągnięcia legislacyjne w unormowaniu procesu karnego skarbowego. Ich typowym przykładem może być uregulowanie udziału w posiedzeniu sądu w przedmiocie udzielenia sprawy zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. W odniesieniu do sprawy, jego obrońcy i przedstawiciela ustawowego jest ono zamieszczone w art. 148 § 3 KKS, który przewiduje uprawnienie wymienionych uczestników do udziału we wskazanym posiedzeniu, z którym łączy się obowiązek ich poinformowania o terminie i miejscu posiedzenia (art. 117 § 1 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS). W przypadku finansowego organu postępowania przygotowawczego występującego z wnioskiem inaugurującym postępowanie sądowe analogiczne uprawnienie znajdowało początkowo umocowanie w odpowiednim zastosowaniu względem tego organu – na podstawie art. 122 § 1 KKS – przepisu art. 96 § 1 KPK w jego pierwotnym brzmieniu, przewidującym uprzywilejowanie prokuratora, polegające na generalnym prawie do udziału w każdym posiedzeniu sądu. Wskutek eliminacji tego przywileju z ustawy karnoprocesowej odpadła podstawa normatywna uprawnienia finansowego organu postępowania

² J. Zagrodnik, *Model procesu karnego*, s. 120 i n.; *tenże*, Prokurator.

nia przygotowawczego do udziału w posiedzeniu sądu w przedmiocie udzielenia zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, a powstałej w ten sposób luki normatywnej do dziś nie usunięto³. Innego typu przykład dotyczy wprowadzonej na gruncie KPK możliwości wystąpienia przez prokuratora z tzw. samoistnym, wniesionym zamiast aktu oskarżenia, wnioskiem o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy w trybie i na warunkach określonych w art. 335 § 1 KPK. W przypadku spraw o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, przy uwzględnieniu odpowiedniego zastosowania powołanego przepisu w tych sprawach, należało oczekiwać, nawiązującego do specyfiki procesu karnego skarbowego i przewidzianych w nim konstrukcji procesowych opartych na konsensualizmie procesowym, odrębnego unormowania obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej jako warunku wniesienia samoistnego wniosku o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy⁴.

Pozostawiając już na uboczu problemy związane ze zmianami KPK, wpływającymi na normatywny kształt procesu karnego skarbowego niejako pośrednio, poprzez zastosowanie przepisów KPK poza macierzystym obszarem regulacji (postępowaniem w sprawach o przestępstwa) na podstawie odesłania zawartego w art. 113 § 1 KKS, można skierować uwagę na zmiany procedury karnej skarbowej, wynikające z nowelizacji KKS. W tym względzie wiele wynika z samej statystyki dotyczącej prac legislacyjnych. Na jej podstawie można chociażby zauważyć, że jakkolwiek od czasu uchwalenia, KKS był zmieniany aż 95 razy⁵, to zaledwie w dwóch przypadkach głównym przedmiotem nowelizacji były przepisy KKS, przy czym w jednym z tych przypadków zmiana odnosiła się do pojedynczego przepisu, mianowicie art. 119 § 3 KKS⁶. Przyjmując inną optykę, można skonstatować, że na przestrzeni ostatnich 25 lat materia normatywna zawarta w KKS była poddana gruntownej analizie pod kątem zmian legislacyjnych w zasadzie w jednym wypadku, mającym miejsce przed niemal dwiema dekadami, mianowicie ZmKKS z 28.7.2005 r. O skali wprowadzonych wówczas zmian w wymienionej ustawie świadczy najlepiej ich liczba, która wyniosła 145, z czego aż 53 zmiany dotyczyły procesu karnego skarbo-

³ J. Zagrodnik, w: L. Wilk, J. Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy, 2021, s. 1021.

⁴ Zob. szerzej J. Zagrodnik, w: L. Wilk, J. Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy, 2021, s. 1117–1118.

⁵ Jest to rzecz jasna stan zmian normatywnych odpowiadający przygotowaniu niniejszej publikacji.

⁶ Zmiana przewidziana w ustawie z 15.4.2011 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 129, poz. 733).

wego. Z perspektywy tytułowej problematyki niniejszego opracowania nie wydaje się ani konieczne, ani celowe szczegółowe przybliżenie zmian wprowadzonych w drodze wskazanej nowelizacji KKS, zważywszy, że większość z nich miała charakter techniczno-legislacyjny i była podporządkowana zasadniczej intencji legislacyjnej, jaką stanowiło usunięcie „szeroko pojętej niespójności zewnętrznej i wewnętrznej KKS”⁷, przy jednoczesnym utrzymaniu zasadniczych założeń i struktury przepisów tej ustawy. Można jedynie dodatkowo zaznaczyć, że poza wyeliminowaniem rzeczonych niespójności, w zmianach wprowadzonych mocą ZmKKS z 28.7.2005 r. można było dostrzec petryfikację pierwotnie wyznaczonego trendu rozwojowego w prawie karnym skarbowym, opartego na zasadzie priorytetu egzekucji nad represją⁸.

Warto odnotować, że już w owym czasie, po kilku latach obowiązywania KKS, utrzymując krytyczną tonację, podkreślano czysto doraźny i fragmentaryczny, a nade wszystko pośredni charakter zmian prawa karnego skarbowego poprzedzających omawianą nowelizację, podyktowany m.in. dynamiką zmian w różnych ustawach finansowych. Symptomatyczne jest to, że pod przytoczoną charakterystykę podpadają bez mała wszystkie zmiany KKS po 28.7.2005 r., które w przeważającej mierze były zmianami częściowymi lub dostosowawczymi, tyle że stanowiącymi pochodną nie tylko zmian w ustawach *stricte* finansowych, ale również zmian w obszarze ustroju administracji skarbowej⁹ czy np. zmian spowodowanych stosunkowo niedawnymi warunkami stanu epidemicznego, które wymusiły wdrożenie rozwiązań uwzględniających m.in. technologiczne możliwości w zakresie składania pism procesowych¹⁰. Trzeba przy tym zaznaczyć, że w dużej mierze były to zmiany, które w aspekcie regulacji procesu karnego skarbowego zasługiwały na pozytywną ocenę, zwłaszcza w zakresie, w jakim prowadziły do usunięcia istotnych wątpliwości interpretacyjnych, ujawniających się na gruncie przepisów KKS lub wzmocnienia uprawnień procesowych stron. W obliczu jednak ich częściowego i okazjonalnego charakteru zmian tych nie sposób uznać nawet za namiastkę kompleksowo pomyślanej reformy procesu karnego skarbowego i przejaw jego

⁷ Zob. Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, Druk sejmowy IV kadencji Nr 2375.

⁸ Zob. L. Wilk, w: L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces karny*, 2009, s. 19–20.

⁹ Zob. ustawę z 16.11.2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1948 ze zm.).

¹⁰ Zob. zmiany w zakresie uregulowania interwencji w procesie karnym skarbowym, wprowadzone w drodze ustawy z 16.4.2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 683 ze zm.).

gruntownej analizie, która byłaby skrojona na miarę czasu, jaki upłynął od uchwalenia KKS oraz współczesnych wyzwań teoretycznych i praktycznych, ukazujących się w kontekście regulacji postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.

Gwoli uniknięcia niedomówień należy zaznaczyć, że wskazanym wyzwaniom nie odpowiadała również planowana przed kilku laty, szeroko zakrojona nowelizacja przepisów Kodeksu karnego skarbowego, która przybrała formę rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy w wersji z 9.1.2019 r.¹¹ Wprawdzie zawarte w tym projekcie propozycje legislacyjne, odnoszące się do płaszczyzny procesu karnego skarbowego, w znakomitej większości zasługiwały na afirmację, to z pewnością nie mogły być uznane za wynik głębokiej analizy przepisów regulujących proces karny skarbowy i przejaw ich gruntownej reformy. Niewątpliwą zaletę tych propozycji, o których przyjdzie jeszcze powiedzieć więcej nieco dalej, stanowiło uwzględnienie, w niektórych przypadkach od wielu lat zgłaszanych postulatów doktryny procesu karnego skarbowego, wskazujących na istotne niespójności systemowe w obrębie regulacji procesu karnego, rzeczywiste luki normatywne oraz wątpliwości interpretacyjne, wymagające usunięcia w drodze interwencji ustawodawcy¹².

Zarysowany powyżej obraz zmian normatywnych KKS, przedstawiony pod kątem regulacji procesu karnego skarbowego, nie pozostawia złudzeń co do tego, że od czasu uchwalenia KKS wskazana materia normatywna nie była poddana reformie, która niosłaby ze sobą modyfikację podstawowych założeń legislacyjnych, pierwotnie przyjętych w związku z kodeksowym unormowaniem postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Upoważnia to do stwierdzenia, że w oznaczonym zakresie trudno w ogóle mówić o ewolucji procesu karnego skarbowego, która zasadzałaby się na przemyśleniu modelowych rozwiązań dotyczących tego procesu, znajdujących oparcie w przepisach KKS. W tym względzie regulacja procesu karnego skarbowego wykazuje skostnienie, ukazujące się w pełni na tle przemian społeczno-gospodarczych, jakie nastąpiły w ostatnim ćwierćwieczu oraz otoczenia normatywnego, w szczególności dynamicznych zmian prawa finansowego oraz modelowych przeobrażeń procesu karnego, związanych głównie z wykształceniem się odrębnego, konsensualnego modelu postępowania w spra-

¹¹ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy (wykaz prac RCL UD188), był poddany konsultacjom społecznym w ramach rządowego procesu legislacyjnego.

¹² J. Zagrodnik, *Opinia*.

wach o przestępstwa. W ich świetle unormowanie przebiegu procesu karnego skarbowego, które przed 25 laty mogło być uznane za dość nowoczesne, obecnie traci anachronizmem, przede wszystkim w zakresie, w jakim powinno służyć zapewnieniu urzeczywistnienia zasady trafnej reakcji karnoskarbowej w warunkach sprawnie przebiegającego postępowania. Symptomatyczne jest to, że o ile ewolucja rozwiązań prawnych przewidujących konsensualne zakończenie procesu karnego¹³, doprowadziła do powstania modelowego trybu procesu karnego, w którym dochodzi do rozstrzygnięcia o jego przedmiocie, o tyle na gruncie procesu karnego skarbowego istniejące od początku możliwości konsensualnego zakończenia postępowania w zasadzie utrzymują swój pierwotny kształt, co wydaje się szczególnie uderzające w przypadku konstrukcji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności i warunków negatywnych jej stosowania. W przypadku prawa finansowego znaczącą zmianę, która nie powinna ująć uwadze w kontekście rozwiązań prawa karnego skarbowego, stanowiło wprowadzenie w drodze ZmVATU z 1.12.2016 r. przepisów przewidujących możliwość lub obowiązek nałożenia na podatnika dodatkowego zobowiązania podatkowego, a więc sankcji administracyjnej będącej daleko idącą dolegliwością majątkową dla podatnika, często prowadzącą, w przypadku podmiotów gospodarczych, do ich upadłości lub konieczności przeprowadzenia głębokich restrukturyzacji. Należałoby oczekiwać, że wraz z wprowadzeniem takiego dodatkowego zobowiązania podatkowego przynajmniej pod rozwagę poddana zostanie w kontekście karnoskarbowym kwestia zasadności ścigania karnego i dążenia do tego, żeby podatnik poniósł dalszą dolegliwość w postaci sankcji karnej, wynikającą z tego samego zachowania, z którym wiąże się dolegliwość o charakterze prawnoadministracyjnym.

Niejako niezależnie od diagnozy modelowych założeń procesu karnego skarbowego, znajdujących normatywne ucieleśnienie w przepisach KKS, oraz potrzeby refleksji nad ich modyfikacją, na rzecz której przemawiają podniesione w poprzednim akapicie racje, niezbędne jest równoległe podjęcie prac nad zmianami KKS, których ostatecznie zaniechano w 2019 r., a które służyłyby wyeliminowaniu podnoszonych w piśmiennictwie niespójności systemowych, luk prawnych oraz zasadniczych wątpliwości interpretacyjnych ujawniających się w płaszczyźnie regulacji procesu karnego. O tym, że taka konieczność istnieje najlepiej świadczy to, że znaczna liczba propozycji legislacyjnych zawartych w powołanym wcześniej projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ko-

¹³ Chodzi w tym miejscu głównie o uregulowania zawarte w przepisach art. 335 i art. 387 KPK.

deks karny skarbowy w wersji z 9.1.2019 r.¹⁴, dotyczących wskazanej płaszczyzny i podporządkowanych osiągnięciu wyszczególnionych celów na gruncie normatywnym, pozostaje nadal aktualna. Ponieważ odpowiadające im zmiany przepisów regulujących proces karny skarbowy dotyczą zdiagnozowanych już w piśmiennictwie i judykaturze słabości tej regulacji prawnej, możliwych do usunięcia w drodze fragmentarycznej nowelizacji KKS, można stwierdzić, że powinny jak najprędzej stać się przedmiotem zintensyfikowanych prac ustawodawczych, zmierzających do nadania im normatywnego kształtu.

Przykładowo, w określonej na końcu kategorii zmian normatywnych KKS mieści się zmiana art. 116 § 2 KKS w zakresie, w jakim z treści tego przepisu wynika, że byłoby możliwe rozpoznanie 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. Wykorzystanie takiej możliwości, z racji tego, że prawomocny mandat karny wywołuje skutki *rei iudicate*, stanowiłoby oczywiste złamanie zakazu *ne bis in idem*, zakotwiczonego w płaszczyźnie konstytucyjnej w art. 2 i 45 Konstytucji RP¹⁵. W omawianej kategorii należy również ujmować zmianę art. 117 § 2 KKS, regulującego stratyfikację trybów postępowania w sprawach o wykroczenia skarbowe. Jakkolwiek uregulowanie to zasada się na trafnym założeniu prymatu postępowania nakazowego i postępowania w przedmiocie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności we wskazanej kategorii spraw, to specyfika drugiego z wymienionych trybów postępowania nie znajduje na jego gruncie uwzględnienia. W świetle obowiązującego brzmienia powołanego przepisu do rozpoznania sprawy o wykroczenie skarbowe w postępowaniu zwyczajnym mogłoby dojść tylko wtedy, gdyby 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, opierając się na literalnej wykładni przepisu art. 117 § 2 KKS, trzeba by przyjąć, że w wypadkach, w których nie zostało uruchomione postępowanie w przedmiocie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności nie ma podstaw do rozpoznania sprawy w postępowaniu

¹⁴ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy (wykaz prac RCL UD188).

¹⁵ J. Zagrodnik, w: L. Wilk, J. Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy, 2021, s. 658–659.

niu zwyczajnym, mimo że nie są również spełnione przesłanki pozwalające na rozstrzygnięcie o przedmiocie procesu w postępowaniu nakazowym. Dysfunkcjonalność tę pozwoliłaby usunąć prosta zmiana normatywna, polegająca na przyjęciu, że w postępowaniu zwyczajnym podlegają 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 odmowa udzielenia takiego zezwolenia przez sąd¹⁶. Innym przykładem jest postulowana od wielu lat, wprost oczywista zmiana KKS w zakresie dotyczącym zastrzeżenia zamieszczonego w art. 150 § 1 KKS, które od parudziesięciu już lat nie przystaje do zmian wprowadzonych w art. 214 KPK w drodze nowelizacji tego przepisu w ramach ZmKPK z 10.1.2003 r. Treścią tego zastrzeżenia są obowiązki Policji przewidziane w powołanym przepisie KPK, które nie znajdują odniesienia do innych organów postępowania przygotowawczego, określone w art. 214 § 7 KPK, a nie w art. 214 § 6 KPK, błędnie wymienionym w art. 150 § 1 KKS.

Równoległe z przytoczonymi przykładowo, oczywistymi i koniecznymi zmianami regulacji procesu karnego skarbowego, które powinny jak najszybciej przybrać normatywny kształt, zakładając dłuższą perspektywę czasową, należy podjąć dyskusję i prace nad modelową ewolucją procesu karnego skarbowego w zakresie uregulowanym w KKS. Nie pretendując do całościowego zarysowania rozwiązań i konstrukcji prawnych, jakie należałoby poddać pod rozagę w ramach takich prac, gdyż nie pozwalają na to szczupłe ramy niniejszego opracowania, a nie jest to również jego zasadniczym przedmiotem, można pokusić się o wskazanie kilku obszarów obowiązującej regulacji prawnej, nad którymi należałoby się pochylić, myśląc o głębszych przeobrażeniach procesu karnego skarbowego.

Jednym z takich obszarów jest wspomniana już wcześniej regulacja prawna dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, a więc instytucji, która od blisko 100 lat znamionuje polskie postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe¹⁷. Bez ryzyka popełnienia błędu można stwierdzić, że o zakresie jej zastosowania przesądza unormowanie warunków (przesłanek), od których spełnienia jest ono uzależnione. Warunki te, uwzględniając

¹⁶ Tamże, s. 674–679.

¹⁷ Instytucja ta była już przewidziana w KSU z 1926 r.

ich unormowanie i funkcję, dzieli się na pozytywne i negatywne. Te pierwsze, uregulowane w art. 17 § 1 KKS, stanowią niejako miarę dolegliwości, których poniesienie przez sprawcę przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego otwiera drogę do konsensualnego zakończenia postępowania w formie wyroku udzielającego zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. Spośród warunków negatywnych jeden ma charakter gwarancyjny i wiąże się z zabezpieczeniem interesów prawnych interwenienta, zgłaszającego roszczenie co do przedmiotów, których przepadek miałby zostać orzeczony w związku z wyrokiem wydanym w trybie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności (art. 17 § 2 pkt 3 KKS). Dwa pozostałe limitują zastosowanie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności do spraw o wykroczenia skarbowe oraz spraw o najdrobniejsze przestępstwa skarbowe, które są zagrożone karą grzywny i nie zostały popełnione w warunkach uzasadniających nadzwyczajne obostrzenie kary (*arg. ex art. 17 § 2 pkt 1 i 2 KKS*)¹⁸. Warunki te są w istocie wyrazem kryminalnopolitycznego założenia przez ustawodawcę adekwatności dobrowolnego poddania się odpowiedzialności jako reakcji karnej na czyny zabronione w prawie karnym skarbowym, które podlegają przedstawionej kwalifikacji – stanowią najdrobniejsze czyny zabronione. Ich funkcję można przyrównać, *mutatis mutandis*, do kryterium kategorii czynu lub zagrożenia karnego przewidzianego w odniesieniu do niektórych instytucji przewidujących konsensualne zakończenie procesu karnego. W przypadku instytucji skazania bez przeprowadzenia rozprawy kryterium to polega na kwalifikacji czynu jako występku (art. 335 § 1 i 2 KPK), w przypadku dobrowolnego poddania się odpowiedzialności karnej stanowi zagrożenie karą, które nie może przekraczać 15 lat (art. 338a i 387 KPK)¹⁹.

Obowiązujące uregulowanie warunków pozytywnych dobrowolnego poddania się odpowiedzialności należy uznać za optymalne. Z jednej strony ustanawia ono pewne minimum, jeśli chodzi o tę formę reakcji karnej na wykroczenie skarbowe lub przestępstwo skarbowe, z drugiej strony stwarza dość szerokie ramy dla jej dostosowania *in concreto* do stopnia winy i społecznej szkodliwości czynu zabronionego jako wykroczenie skarbowe lub przestęp-

¹⁸ Zob. V. Konarska-Wrzošek, w: V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, Prawo i postępowanie karne, s. 113.

¹⁹ Na marginesie odnotować trzeba, że każda z wymienionych instytucji znajduje unormowanie na gruncie regulacji postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, mianowicie – odpowiednio – w przepisie art. 156 KKS, jeżeli chodzi o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy, oraz w art. 161 KKS, gdy chodzi o uzupełniające uregulowanie instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności karnej.

stwo skarbowe. Daje to asumpt do tego, aby na gruncie uregulowania warunków pozytywnych dobrowolnego poddania się odpowiedzialności w zmienionym kształcie normatywnym, przy jednoczesnym opowiedzeniu się z oczywistych względów za utrzymaniem negatywnego warunku gwarancyjnego określonego w art. 17 § 2 pkt 3 KKS, poddać pod rozagę aktualność przytoczonego założenia kryminalnopolitycznego, z którego wynikają ograniczenia w zastosowaniu analizowanej instytucji do wykroczeń skarbowych i najdrobniejszych przestępstw skarbowych. W tym względzie warto przede wszystkim zauważyć, że wyraźnie odstaje ono od ewolucji instytucji przewidujących konsensualne zakończenie procesu karnego na przestrzeni ostatnich 25 lat, którą znamionowało odejście od pierwotnie przyjętych ograniczeń w ich zastosowaniu, związanych z zagrożeniem karnym, np. karą 5 lat w przypadku wniosku o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy, przewidzianego w art. 335 § 2 KPK. Trudno znaleźć dostateczne uzasadnienie dla pozostawienia poza zakresem oddziaływania tej tendencji rozwojowej karnoskarbowego dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Nie wydaje się, aby można było go upatrywać w tym, że w przeciwieństwie do wskazanych instytucji karnoprocesowych stanowi ono formę regresji karania w stosunku do ogólnych warunków odpowiedzialności karnej za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Należy w tym kontekście mieć na uwadze fakultatywny charakter dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, oznaczający, że rozszerzenie zakresu jego zastosowania na przestępstwa skarbowe zagrożone również karą ograniczenia wolności lub karą pozbawienia wolności nie przesądzałoby o tym, ostatecznie decydowałby bowiem w tym przedmiocie sąd, opierając się na dyrektywach wymiaru kary i środkach karnych określonych w art. 12 i 13 KKS. Jednocześnie nie ma racjonalnych powodów dla tego, aby w sprawach o takie przestępstwa skarbowe niejako automatycznie zamykać drogę do zastosowania dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, skoro nie można wykluczyć, że przy zastosowaniu wskazanych dyrektyw sąd wymierzy oskarżonemu za takie przestępstwo skarbowe karę grzywny, odpowiadającą rodzajowo dolegliwości finansowej przewidzianej na gruncie omawianej instytucji. Odwołując się na tym tle do koncepcji *do ut des*, leżącej u podłoża konsensualnych form zakończenia procesu karnego oraz procesu karnego skarbowego, i kierując względami pragmatycznymi, należałoby oczekiwać rewizji przedstawionego wyżej założenia kryminalnopolitycznego i zerwania przynajmniej z ograniczeniem zastosowania dobrowolnego poddania się odpowiedzialności do spraw o przestępstwa skarbowe zagrożone karą grzywny. Nieco bardziej znuansowanego podejścia wymaga warunek negatywny w postaci okoliczno-

ści uzasadniających nadzwyczajne obostrzenie kary, określony w art. 17 § 2 pkt 2 KKS. W tym wypadku, przy uwzględnieniu specyfiki spraw o przestępstwa skarbowe, w tym tego, że o skali uszczuplenia należności publicznoprawnej przesądza z reguły skala prowadzonej działalności gospodarczej, na podstawie podniesionych racji warto byłoby rozważyć związanie bezwzględnego wyłączenia dobrowolnego poddania się odpowiedzialności z okolicznościami nadzwyczajnie obostrzającymi odpowiedzialność karną, określonymi w art. 37 § 1 pkt 6 i 7 KKS. Względne wyłączenie z kolei można by rozważać w odniesieniu do wystąpienia okoliczności przewidzianych w art. 37 § 1 pkt 1, 1a, 3 i 5 oraz art. 38 § 2 KKS, przyjmując, że dezaktualizowałyby się ono w razie spełnienia warunków określonych w art. 37 § 2, 2a, 3 oraz art. 38 § 3 KKS.

Zaproponowanemu powyżej, podyktowanemu względami praktycznymi rozszerzeniu zakresu zastosowania dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, powinno towarzyszyć wprowadzenie *sui generis* wentyla bezpieczeństwa, opartego na wykluczeniu tej możliwości w razie stwierdzenia negatywnych rezultatów wcześniejszego zastosowania omawianej formy degresji karnania w aspekcie oddziaływania indywidualnoprzewencyjnego. Należałoby to łączyć z ustaleniem, że oskarżony przed upływem np. 3 lat, ewentualnie 5 lat, od wydania wobec niego wyroku udzielającego zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności popełnił kolejne przestępstwo skarbowe, podobne do tego, którego dotyczył wskazany wyrok.

W odniesieniu do instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, zamykając ten temat, można jeszcze poddać pod rozwagę kwestię jej zastosowania poza procesowymi ramami postępowania w tym przedmiocie, uregulowanego w rozdziale 16 KKS. Podstawę do tego daje z pewnością jej unormowanie jako środka karnego. Z kolei przemawiają za tym względy pragmatyczne, związane z zasadą konsensualizmu, dyktujące sięganie do zastosowania omawianej instytucji także wtedy, gdy możliwość rozstrzygnięcia o przedmiocie procesu karnego skarbowego przy jej zastosowaniu, ujawni się w toku procesu sądowego. Wypada podkreślić, że w takim rozwiązaniu nie byłoby zgoła nic nadzwyczajnego, zważywszy że środek związany z poddaniem sprawcy próbie w postaci warunkowego umorzenia postępowania karnego, choć zazwyczaj jest stosowany w rezultacie złożenia wniosku w tym przedmiocie do sądu, może znaleźć również zastosowanie w rezultacie przeprowadzenia rozprawy głównej. Można do tego jedynie dodać, że trudno byłoby znaleźć racjonalne powody dla odmówienia sądowi kompetencji, a w ślad za tym prawa do tego, aby w następstwie przeprowadzenia rozprawy głównej, uznał dobrowolne poddanie się odpowiedzialności za najbardziej adekwatną reakcję prawnokarną

na popełnione przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w sytuacji procesowej, w której oskarżony uiszczył w całości uszczuploną należność publicznoprawną i wyraża gotowość uiszczenia tytułem kary grzywny określonej kwoty, zgadza się na orzeczenie przepadku i poniesienie kosztów postępowania, a więc gotowość spełnienia warunków pozytywnych określonych w art. 17 § 1 KKS.

Odrebnym zagadnieniem, wymagającym rozwiązania na gruncie systemowym, jest kwestia relacji między nałożeniem administracyjnych sankcji pieniężnych, np. mających postać wspomnianego już wcześniej dodatkowego zobowiązania podatkowego i wprowadzonych w drodze ZmVATU z 1.12.2016 r. oraz ściganiem karnym przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, jeżeli podstawę nałożenia tych sankcji stanowi zachowanie realizujące znamiona czynu zabronionego należącego do jednej z wymienionych kategorii. Problem ten uwidacznia się również w kontekście zbiegu kar administracyjnych nakładanych na podstawie art. 89 GryHazardU i sankcji karnoskarbowych odnoszących się do tego samego czynu, za który zostały nałożone wskazane kary. Należy zauważyć, że zarówno określone powyżej prawnopodatkowe sankcje pieniężne, jak i wymienione kary administracyjne, stanowią celową i znaczną dolegliwość o charakterze finansowym, która wykracza wyrażnie poza cele i zadania wykonawczo-zarządzające właściwe administracyjnym formom reakcji prawnej, podporządkowanym głównie temu, aby usunąć skutki naruszenia prawa i przywrócić stan zgodny z prawem²⁰. Mają one wyrażnie represyjny charakter, zaś ich generalnoprzewencyjne oddziaływanie pozwala widzieć w nich *sui generis* mechanizmy prawnokarne²¹ – sankcje karne, tyle że „formalnie zakamuflowane”, przez nadanie prawnoadministracyjnego charakteru²². Wobec takiego charakteru ich współstosowanie (współobowiązywanie przepisów obligujących do ich stosowania) z sankcjami karnymi przewidzianymi w KKS za ten sam czyn, wypełniający znamiona przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, rodzi zastrzeżenia z punktu widzenia zakazu karania dwa razy za to samo (zakazu *ne bis in idem*), znajdującego zakotwiczenie – jak już wyżej w innym kontekście zaznaczono – w konstytucyjnej

²⁰ L. Wilk, Hazard, s. 172.

²¹ W tym duchu Rzecznik Praw Obywatelskich we wniosku do TK z 11.9.2013 r., RPO-663459-V-II/GH, <https://sprawy-generalne.brpo.gov.pl/pdf/2010/12/663459/1753556.pdf> (dostęp: 23.1.2025 r.).

²² J. Skupiński, Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych, s. 368; L. Wilk, Hazard, s. 166.

zasadzie demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP)²³. Względ na ten zakaz, wynikający również z art. 14 ust. 7 MPPOiP, nade wszystko zaś na konstytucyjne gwarancje odnoszące się do odpowiedzialności represyjnej, określone w przepisie art. 42 Konstytucji RP, każe w pierwszej kolejności rozważyć uchylenie przepisów usytuowanych poza obszarem regulacji prawa karnego, przewidujących represyjne poddanie obywatela dolegliwości finansowej w związku z zachowaniami, które podlegają prawnokarnemu wartościowaniu i sankcjom karnym stosowanym na podstawie przepisów KKS. Nie mogąc wykluczyć tego, że do takiego uchylenia nie dojdzie, z podanych względów należałoby oczekiwać przyjęcia na gruncie karnoskarbowym rozwiązania uwzględniającego ukaranie *de facto* za określony czyn, wypełniający znamiona przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, w realiach administracyjnoprawnych. Jego fundamentem powinno być uregulowanie podstawy odmowy wszczęcia lub umorzenia postępowania karnego skarbowego ze względu na to, że za ten sam czyn, stanowiący przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, została już wymierzona finansowa sankcja (dodatkowe zobowiązanie podatkowe) lub kara administracyjna o charakterze represyjnym²⁴. Można by przy tym rozważyć zastrzeżenie zaniechania ścigania karnoskarbowego na tej podstawie, przyjmując, że ściganie takie mogłoby mieć miejsce, jeżeli wina i społeczna szkodliwość czynu zabronionego byłaby znaczna, wobec czego sankcja lub kara administracyjna nie byłaby wystarczającą reakcją na jego popełnienie. Dodatkowym mechanizmem zabezpieczającym realizację celów prawa i procesu karnego skarbowego w rozpatrywanej sytuacji faktyczno-prawnej, który nie powinien nasuwać zastrzeżeń z perspektywy konstytucyjnej i konwencyjnej, mogłoby być ograniczenie terminowe umorzenia postępowania oparte na określonej wyżej podstawie, nawiązujące do ograniczenia zaproponowanego w odniesieniu do dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, polegające na wykluczeniu takiego umorzenia, jeżeli określona osoba popełniła czyn zabroniony jako przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe przed upływem 5 lat od odmowy wszczęcia lub umorzenia postępowania na tej samej podstawie za podobne przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

²³ Por. wyr. TK z 29.4.1998 r., K 17/97, OTK 1998, Nr 3, poz. 30; wyr. TK z 8.10.2002 r., K 36/00, Dz.U. Nr 176, poz. 1457.

²⁴ Na marginesie wypada zaznaczyć, choć wynika to ze sformułowanej propozycji normatywnej, że umorzenie nie wchodziłoby w rachubę, gdyby czyn stanowiący przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe wyczerpywał zarazem znamiona przestępstwa lub wykroczenia.

Wśród sygnalizowanych, wybranych zagadnień, z których uregulowaniem należy łączyć refleksję nad modelowymi zmianami procesu karnego skarbowego, nie może zabraknąć kwestii dotyczących przebiegu postępowania przygotowawczego oraz organów uprawnionych do jego prowadzenia i nadzorowania. Jeśli chodzi o pierwszą z tych kwestii, to odnosząc się do jej obecnego uregulowania, można stwierdzić, że postępowanie przygotowawcze w sprawach karnych skarbowych przyjmuje zewnętrźnie jedną z dwóch form, mianowicie śledztwa lub dochodzenia. Wyróżnienie tych form jest niezależne od porządku strukturalnego pierwszego stadium procesu karnego skarbowego, a więc jego podziału na fazę *in rem* (postępowania w sprawie) i fazę *in personam* (właściwe ściganie karne), w którym można by upatrywać dla niego racjonalnego uzasadnienia. Przyjmując inną optykę, można stwierdzić, że każda z istniejących form jest w zasadzie równoważyciowym pod względem zadaniowym odwzorowaniem struktury postępowania przygotowawczego, w obrębie której mieszczą się wyszczególnione fazy. Stawia to naturalnie pod znakiem zapytania sens ich wyodrębnienia z perspektywy konstrukcyjno-teoretycznej. Za rezygnacją z niego przemawia dodatkowo взгляд na uproszczenie regulacji postępowania przygotowawczego w sprawach karnych skarbowych, w szczególności w kontekście jednorodnego charakteru tych spraw oraz labilności właściwości (kryteriów) odróżniających śledztwo od dochodzenia w postaci formalizmu czynności procesowych czy czasu trwania postępowania przygotowawczego (art. 153 KKS). W związku z tym, w aspekcie modelowego ukształtowania przebiegu postępowania karnego, należałoby oczekiwać rozważenia jednolitej formy postępowania przygotowawczego w postaci dochodzenia w sprawach o wszystkie przestępstwa skarbowe i sprawach o wykroczenia skarbowe. W sprawach o przestępstwa skarbowe pewne zróżnicowanie trzeba by utrzymać w zakresie unormowania nadzoru nad dochodzeniem, to jednak wiąże się ściśle z kwestią organów legitymowanych do prowadzenia postępowania przygotowawczego, o której jest mowa poniżej.

Co się tyczy wskazanej na końcu kwestii, to należałoby rozważyć całościowe powierzenie zadań w zakresie ścigania karnego wyspecjalizowanym finansowym organom postępowania przygotowawczego. Przemawia za tym nie tylko взгляд na ich profesjonalizm w zakresie ścigania karnoskarbowego w porównaniu z innymi nieprokuratorskimi organami ścigania karnego oraz na potencjał kadrowy organów finansowych i związanych z nim szerszy aparat techniczno-organizacyjny, jakim dysponują w porównaniu z prokuraturą, ale także взгляд na odciążenie organów prokuratorskich od zajmowania się sprawami o wyraźnie mniejszym ciężarze gatunkowym w porównaniu,

np. ze sprawami o zbrodnie czy występki, nawet o średnim ciężarze gatunkowym, a nade wszystko w porównaniu z zadaniem reprezentowania funkcji oskarżenia w procesie sądowym w sprawach o przestępstwa. Rola prokuratora w sprawach karnych skarbowych powinna sprowadzać się do sprawowania nad nimi nadzoru, obligatoryjnie w ściśle określonych przypadkach, zaś fakultatywnie w wypadkach, w których prokurator uznałby to za zasadne ze względu na wagę lub zawłość sprawy o przestępstwo skarbowe, jak to obecnie przewiduje przepis art. 151c § 2 zd. 1 *in fine* KKS. Obligatoryjny nadzór prokuratorski należałoby zawęzić, niejako wyjściowo i posiłkowo odwołując się do obowiązującego uregulowania obligatoryjnego śledztwa prokuratorskiego (art. 151a § 2 pkt 2 i 3 w zw. z art. 151b § 2 zd. 2 KKS), do przypadków, w których osobą podejrzaną jest sędzia lub prokurator albo funkcjonariusz finansowego organu postępowania przygotowawczego lub organu nad nimi nadrzędnego. Nie wydaje się, aby nadzór taki był bezwzględnie konieczny, gdy osobą podejrzaną jest funkcjonariusz innych służb mundurowych wymienionych obecnie w art. 151a § 2 pkt 2 i 3 KKS, tak jak nie jest ono przewidziane, gdy osobą taką jest np. adwokat lub radca prawny. Poza wskazanymi przypadkami nadzór prokuratora nad dochodzeniem prowadzonym przez organ finansowy powinien mieć charakter obowiązkowy, gdy wyjątkowo w sprawie zastosowano tymczasowe aresztowanie, co przewiduje obecnie przepis art. 122 § 2 zd. 2 w zw. z art. 151c § 2 KKS.

W podsumowaniu przeprowadzonych rozważań, na kanwie przykładowo wyróżnionych obszarów regulacji, które zasługują na to, aby poddać je refleksji o charakterze modelowym, czy wręcz systemowym, a w dalszej kolejności – w zależności od jej rezultatów – prawdziwie ewolucyjnym zmianom normatywnym, na miarę współczesnych wyzwań i realiów gospodarczych, można skonstatować, że dodatkowo skłaniają do tego niewątpliwie upływ 25 lat od uchwalenia KKS i doświadczenia wynikające z jego praktycznego stosowania, które – jak dotąd – do takiej refleksji, choć wydawałoby się, że powinna być naturalna, nie doprowadziły. Spoglądając z innej perspektywy, można zauważyć, że dalsze trzymanie się schematów myślowych, którym podporządkowany jest obowiązujący KKS, ukształtowanych przed ćwierćwieczem, może tylko pogłębiać rozdzźwięk między przewidzianymi w nim rozwiązaniami i dynamicznymi zmianami, jakie w tym czasie nastąpiły na gruncie prawa finansowego, ale przede wszystkim w płaszczyźnie gospodarczej.