

Metodyka pracy
prokuratora
w postępowaniu
w sprawach
o przestępstwa skarbowe
i wykroczenia skarbowe

Seria Metodyki

**METODYKA PRACY
PROKURATORA
W POSTĘPOWANIU
W SPRAWACH
O PRZESTĘPSTWA SKARBOWE
I WYKROCZENIA SKARBOWE**

Maria Świetlicka



KRAJOWA SZKOŁA SĄDOWNICTWA I PROKURATURY
KRAKÓW 2014 R.

Metodyka pracy prokuratora w postępowaniu w sprawach o przestępstwa
skarbowe i wykroczenia skarbowe

Autor: Maria Świątlicka

© **Krajowa Szkoła Sądownictwa i Prokuratury, 2014**

Krajowa Szkoła Sądownictwa i Prokuratury
ul. Przy Rondzie 5,
31-547 Kraków

ISBN 978-83-938337-2-6

Spis treści

Wykaz skrótów	VII
Wstęp	1
Rozdział 1. Postępowanie przygotowawcze	4
1.1. Uwagi ogólne	4
1.2. Dochodzenie prowadzone przez finansowe organy postępowania – właściwość rzeczowa	7
1.3. Dochodzenie prowadzone przez niefinansowe organy postępowania – właściwość rzeczowa	9
1.4. Dochodzenie prowadzone przez prokuratora	14
1.5. Zakres dochodzenia o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	16
1.6. Uprawnienia i obowiązki prokuratora „scedowane” na finansowe organy postępowania i organy nadrzędne prowadzące i nadzorujące dochodzenie	19
1.7. Rola prokuratora w dochodzeniach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe prowadzonych przez finansowe organy postępowania przygotowawczego	21
1.8. Nadzór prokuratora	33
1.9. Śledztwo – przesłanki wszczęcia	37
1.10. Organy uprawnione do prowadzenia śledztwa	44
1.11. Przedłużenie czasu trwania postępowania przygotowawczego	47
1.12. Zakończenie postępowania przygotowawczego – odmowa wszczęcia i umorzenia postępowania przygotowawczego w sprawach karnych skarbowych	51
1.13. Zawieszenie postępowania przygotowawczego	60
1.14. Akt oskarżenia	63
1.15. Inne sposoby zakończenia postępowania przygotowawczego o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	74

Rozdział 2. Udział prokuratora przed sądem w sprawach karnych skarbowych	79
2.1. Oskarżyciel w sprawie o wykroczenie skarbowe przed sądem	80
2.2. Oskarżyciel w sprawie o przestępstwo skarbowe w postępowaniu uproszczonym	81
2.3. Oskarżyciel w postępowaniu zwyczajnym	83
2.4. Podsumowanie	85
Rozdział 3. Postępowanie odwoławcze w prawie karnym skarbowym	86
3.1. Apelacja	88
3.2. Organy właściwe do rozpoznania zażaleń na postanowienia i zarządzenia w postępowaniu przygotowawczym	90

Wykaz skrótów

Akty normatywne

KK	Ustawa z dnia 6.6.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 1997 r., Nr 88, poz. 553, z późn. zm.)
KKS	Ustawa z dnia 10.9.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2013 r., poz. 186)
KPK	Ustawa z dnia 6.6.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 1997 r., Nr 89, poz. 555, z późn. zm.)
KW	Ustawa z dnia 20.5.1971 r. – Kodeks wykroczeń (Dz.U. z 2013 r., poz. 428)
PrUSP	Ustawa z dnia 27.7.2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych. (Dz.U. z 2013 r., poz. 427)

Organy i instytucje

ABW	Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego
CBA	Centralne Biuro Antykorupcyjne
KSSiP	Krajowa Szkoła Sądownictwa i Prokuratury
SA	Sąd Apelacyjny
SN	Sąd Najwyższy

Czasopisma

Dz.U.	Dziennik Ustaw
KZP	Orzecznictwo Sądu Najwyższego Księga Zasad Prawnych
KZS	Krakowskie Zeszyty Sądowe
OSNKKW	Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Karna i Wojskowa

Inne

art.	artykuł
cz.	część
el.	elektroniczne
jedn	jednolity
Ko/kks	Repertorium spraw karnych skarbowych
m.in.	między innymi
n.	następne

np.	na przykład
nr	numer
<i>op. cit.</i>	<i>opus citatum</i> – dzieło cytowane
pkt	punkt
por.	porównaj
poz.	pozycja
z późn. zm.	z późniejszymi zmianami
r.	rok
red.	redakcja
s.	strona
tj.	to jest
tzw.	tak zwany
ust.	ustęp
w zw. z art.	w związku z artykułem
zd.	zdanie
ze zm.	ze zmianami
zob.	zobacz

Wstęp

Kodeks karny skarbowy, uchwalony 10.9.1999 r.¹, jest kompleksową regulacją w zakresie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zawierającą przepisy materialnoprawne, procesowoprawne i prawnowykonawcze².

Kodeks ten, realizując dążenie do unifikacji procedury w sprawach karnych, przyjmuje generalne założenie, że w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu postępowania karnego, „jeżeli przepisy niniejszego kodeksu nie stanowią inaczej” (art. 113 § 1 KKS)³. Należy zaznaczyć, że do wykroczeń skarbowych nie mają zastosowania przepisy Kodeksu postępowania o wykroczenia, chociaż przewidziany w sprawach o wykroczenia skarbowe tryb mandatowy jest pochodną modelu przyjętego w tym zakresie przez Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia. Jest to jednak autonomiczna regulacja, bez jakichkolwiek odesłań do wzorcowych przepisów.

Odrębności, wynikające z regulacji zawartej w artykułach od 113 do 177 Kodeksu karnego skarbowego, oraz występujące tam, gdzie nie da się stosować wprost przepisów KPK w wyniku „odpowiedniego” stosowania – co rodzi konieczność ich przystosowania do procedury skarbowej – w praktyce powodują wiele trudności interpretacyjnych zarówno dla sędziów, jak i prokuratorów. Spowodowane jest to głównie szczególną rolą, jaką w postępowaniu karnym skarbowym, tak w fazie przygotowawczej, jak i sądowej I i II instancji, pełnią finansowe organy postępowania i organy nadzędne nad nimi, zwłaszcza, że ustawodawca w postępowaniu o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe w wielu przypadkach zrównuje w procesie ich pozycję z prokuratorem (art. 122 § 1 pkt 1 i pkt 2 KKS)⁴. Wątpliwości interpretacyjne mają też

¹ Ustawa z dnia 10.9.1999 r. Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.).

² Druk sejmowy III kadencji nr 1146 z dnia 17.5.1999 r., rządowy projekt ustawy – Kodeks karny skarbowy, uzasadnienia, s. 3.

³ *Nowa kodyfikacja karna. Kodeks karny skarbowy*, nr 25, Ministerstwo Sprawiedliwości, Departament Kadry i Szkolenia, Warszawa 1999, s. 252.

⁴ Z. Gostyński, *Komentarz do Kodeksu karnego skarbowego*, Warszawa 2000, s. 64, cytat za: M. Świetlicka, „Odpowiednie” stosowanie Kodeksu postępowania karnego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, *Prokuratura i Prawo* 2006/10, s. 73.

funkcjonariusze finansowych organów postępowania, prowadzący postępowania karne skarbowe.

W procesie karnym skarbowym występują strony nieznane postępowaniu karnemu, jak interwenient i podmiot odpowiedzialny posiłkowo za grzywnę. Pełnią szczególną rolę i mają uprawnienia także wymagające odpowiedniego interpretowania wiodącej procedury karnej. Trzeba też zaznaczyć, że postępowanie karne służy realizacji prawa materialnego, w tym przypadku autonomicznej części materialnoprawnej KKS, w której przewidziano szereg specyficznych instytucji, nieznanych prawu karnemu powszechnemu⁵. Podkreślić należy, że do przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych nie ma zastosowania art. 116 KK.

Konsekwencją tych odrębności jest nie tylko brak jednolitości w praktyce, ale też komplikacje w postępowaniu, wpływające nie tylko na szybkość orzekania, ale i na jakość procesu karnego skarbowego. Jedynie dla przykładu wskazać należy, że w praktyce⁶ często w postępowanie o wykroczenia skarbowe angażuje się prokuratora, zamiast organu nadrzędnego nad organem finansowym, do zatwierdzania postanowienia o zawieszeniu bądź umorzeniu dochodzenia, co wynika z błędnej interpretacji „odpowiedniego” stosowania art. 325e § 2 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS, z pominięciem art. 122 § 1 pkt 2 KKS. Innym częstym uchybieniem jest sytuacja, gdy Policja, ujawniając w ramach czynności wykroczenie skarbowe, np. wyczerpujące znamiona art. 65 § 4 KKS, czyli przechowywanie papierosów lub alkoholu bez znaków akcyzy, prowadzi postępowanie o wykroczenie i wbrew nakazowi zawartemu w art. 134 § 2 KKS nie powiadamia o zaistniałym zdarzeniu urzędu celnego. Przeprowadza natomiast czynności wyjaśniające wedle przepisów Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia i składa do sądu wnioski o ukaranie. W takich przypadkach sądy albo nieprawidłowo traktują sprawcę wykroczenia skarbowego jako „obwinionego”, wszczynają, a następnie prowadzą postępowanie o wykroczenie z pominięciem przepisów prawa karnego skarbowego, albo uznając wadliwość dotychczasowego procedowania, w celu uzupełnienia postępowania przygotowawczego na podstawie art. 345 KPK przekazują sprawę o wykroczenie skarbowe prokuratorowi.

Kolejne wątpliwości powstają przy interpretacji przepisów art. 153 § 1 KKS w zakresie uprawnień prokuratora do przedłużania dochodzeń o przestępstwa skarbowe, prowadzonych przez urzędy skarbowe, celne lub inspektorów kontroli skarbowej, i wynikające z tego tytułu uprawnienia bądź obowiązki w zakresie objęcia nadzorem tych postępowań.

Wszystkie wskazane problemy tylko sygnalizują zagadnienia, które stwarzają trudności w interpretacji i jednolitości stosowania przepisów procedury karnej skarbowej w postępowaniu przygotowawczym. Od tych problemów nie jest też wolne postępowanie sądowe. Jak już wspomniano, zdarza się, że postępowanie o wykroczenia skarbowe sądy I instancji prowadzą wedle procedury Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia. Bywa też, że sprawy skierowane przez urzędy skarbowe o prze-

⁵ Por. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy*, wydanie III, komentarz, Warszawa 2006, s. 486.

⁶ Wszystkie zawarte w opracowaniu wnioski i spostrzeżenia dotyczące praktyki pochodzą z badań spraw o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, konsultacji, instruktaży i analizy orzeczeń sądowych dokonanych przez autora od czerwca 2006 r. do czerwca 2011 r. w obszarze jednostek organizacyjnych Prokuratury Okręgowej w Łodzi i właściwych sądów I i II instancji.

stępstwa wynikające np. z ustawy o rachunkowości, są traktowane jako czyny skarbowe i tak też są rejestrowane.

Dlatego należy w sposób szczególny rozważyć udział prokuratora przed sądem w sprawach o czyny skarbowe. Wynika to nie tylko ze specyfiki tej regulacji, ale też z różnej praktyki sądów, pozbawionej jednolitości, a często prowadzącej do bezzasadnego przedłużania procesu. Należy mieć na uwadze, że praktyki tej w zasadzie nie może kształtować orzecznictwo, ponieważ decyzje sądu w tym przedmiocie nie podlegają kontroli instancyjnej⁷.

W oparciu o analizę przepisów, orzecznictwa i literatury, niniejsze opracowanie ma zaprezentować metodykę pracy prokuratora w postępowaniu karnym skarbowym, a zwłaszcza wyjaśnić wątpliwości związane z wzajemnymi relacjami finansowych organów postępowania, ich organów nadrzędnych i prokuratora. Celem pracy jest przedstawienie Czytelnikom pewnego rodzaju przewodnika, systematyzującego udział prokuratora – jego rolę – w przebiegu procesu karnego skarbowego w różnych sytuacjach i rolach procesowych. Analizę rozpoczęto od postępowania przygotowawczego, które prokurator może prowadzić lub nadzorować, gdy zainicjowane zostało przez finansowe albo niefinansowe organy postępowania. Wyjaśniono szczególną rolę prokuratora – niewystępującą w postępowaniu karnym – w zakresie realizacji wniosków organów skarbowych albo celnego o wykonanie niektórych czynności procesowych – incydentalnie, nawet bez obejmowania nadzorem dochodzenia o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. W dalszej kolejności omówiono postępowanie odwoławcze, z wyróżnieniem sytuacji procesowych, w których prokurator albo organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego rozpoznaje zażalenia. Wskazano też przypadki, w których organem odwoławczym jest sąd właściwy do rozpoznania sprawy albo sąd rejonowy, w którego okręgu prowadzi się postępowanie. W ostatniej części *Metodyka* odnosi się do roli prokuratora jako oskarżyciela przed sądami I i II instancji w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Wskazuje, w jakich przypadkach jego udział jest obowiązkowy, a w jakich „zamiast” niego do udziału w rozprawach zobligowany jest finansowy organ postępowania przygotowawczego. Należy przy tym pamiętać, że w sytuacji, gdy występują luki w uregulowaniach ustawowych, interpretacje autora są jedynie próbą odczytania intencji ustawodawcy i propozycją zachowania w tych sytuacjach procesowych.

⁷ Por. M. Świetlicka, *Postępowanie w sprawach o wykroczenia skarbowe przed sądem I instancji – uwagi praktyczne, cz. I*, Kwartalnik KSSiP, zeszyt 2/2011, s. 59.

Rozdział 1

1. Postępowanie przygotowawcze

1.1. Uwagi ogólne

Kodeks karny skarbowy w Dziale III tylko w ośmiu artykułach określa postępowanie przygotowawcze o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, w pozostałej części odsyłając do Kodeksu postępowania karnego (art. 113 § 1 KKS). Przepisów tych nie można jednak interpretować w oderwaniu nie tylko od powszechnej procedury, ale i od innych regulacji postępowania karnego skarbowego, a zwłaszcza odnoszących się do organów postępowania przygotowawczego, ich uprawnień i obowiązków. Przed omówieniem zagadnień związanych ze wstępną fazą procesu karnego skarbowego, warto zapoznać się z kilkoma uwagami ogólnymi, wskazującymi różnice między poszczególnymi modelami postępowania przygotowawczego o czyny karne skarbowe.

Kodeks postępowania karnego wyodrębnia dwie formy postępowania przygotowawczego: śledztwo i dochodzenie. W sprawach o przestępstwa inne niż skarbowe, przebieg postępowania przygotowawczego w trybie śledztwa uznać należy za typowy w naszym systemie karnoprocesowym, a tym samym za formę wyjściową dla dochodzenia, jako odmiany postępowania przygotowawczego, dopuszczającej możliwość pewnych uproszczeń proceduralnych (art. 325a KPK). Przywrócono regulację uznającą prokuratora za jedyny podmiot uprawniony do inicjowania postępowania przygotowawczego w trybie śledztwa (art. 311 § 1 KPK), z możliwością powierzenia śledztwa Policji na warunkach określonych w art. 311 § 2–5 KPK⁸.

Jak wynika z uzasadnienia rządowego projektu nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego z 2003 r.⁹(...), głębokie zmiany modelu postępowania przygotowawczego wprowadzone nowelizacją KPK z dnia 10.1.2003 r. spowodowały konieczność wprowadzenia do KKS autonomicznego przepisu, który rozgraniczałby kategorię spraw karnych skarbowych, w których prowadzi się śledztwo, a w których dochodze-

⁸ J. Grajewski, *Komentarz do art. 309 Kodeksu postępowania karnego* [w:] J. Grajewski (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz aktualizowany*, LEX/el 2012.

⁹ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy IV kadencji nr 2375 z dnia 16.12.2003 r.

nie. Względy techniczno-legislacyjne wskazywały, że przepis taki powinien znaleźć się po art. 151, jako nowy art. 151a. Ogólnie mówiąc, przepis ten nakazuje prowadzić śledztwo w tych wypadkach, w których toczy się śledztwo w sprawach o przestępstwa „pospolite” (nieskarbowe), a także w tych szczególnych wypadkach, gdy przestępstwo skarbowe było popełnione w warunkach określonych w art. 37 § 1 lub 38 § 2 (okoliczności uzasadniające nadzwyczajne obostrzenie kary). W pozostałych sprawach o przestępstwa skarbowe prowadzone natomiast byłoby dochodzenie, chyba że prokurator lub finansowy organ postępowania przygotowawczego zarządzi inaczej, ze względu na wagę lub zawziętość sprawy. Z kolei art. 151b zastrzega dodatkowo do właściwości prokuratora prowadzenie śledztwa w sprawach najpoważniejszych, jednak z możliwością powierzenia śledztwa w części, a niekiedy nawet w całości, innemu organowi – podobnie jak jest to w powszechnej procedurze karnej.

Nowela Kodeksu karnego skarbowego z dnia 28.7.2005 r.¹⁰ przemodelowała stadium przygotowawcze w kierunku nakreślonym przez wzorcowy w tym zakresie Kodeks postępowania karnego. W konsekwencji zlikwidowała podział na dochodzenie i dochodzenie uproszczone, pozostawiając dwie formy stadium przygotowawczego, to jest występujące wyłącznie w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe śledztwo, oraz dochodzenie, stanowiące jedyną uproszczoną formę postępowania przygotowawczego¹¹.

Należy zaznaczyć, że postępowanie karne skarbowe ma zastosowanie jedynie do wykroczeń skarbowych i przestępstw skarbowych, które to czyny są zawarte **wyłącznie w części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego** (art. 53 § 1). **Nie ma zatem żadnych pozakodeksowych przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych.** Analiza przepisów części szczególnej prowadzi do wniosku, że przestępstwa te są jedynie występkami, z reguły zagrożonymi karą grzywny, co wskazuje, że nie mają znacznego stopnia społecznej szkodliwości. Wszystkie delikty skarbowe należą do właściwości sądów rejonowych (art. 115 § 2 KKS). **Zasadą jest prowadzenie postępowania przygotowawczego w formie dochodzenia.** Wyraźnie podkreślić należy, że **postępowanie przygotowawcze o wykroczenie skarbowe prowadzone jest wyłącznie w tej formie**, co jednoznacznie wynika z art. 152 KKS. W takim brzmieniu został on wprowadzony nowelizacją z dnia 28.7.2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2005 r., Nr 178, poz. 1479). Jak wynika z uzasadnienia rządowego projektu nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego z 2005 r.¹², wolą ustawodawcy było (...), że w przypadku sprawy o wykroczenia skarbowe – zgodnie z proponowanym nowym brzmieniem art. 152 – to zawsze prowadzone byłoby dochodzenie, przy czym co do zasady miałyby ono charakter dochodzenia zapiskowego, ograniczonego do przesłuchania podejrzanego oraz w miarę potrzeby do innych czynności w zakresie niezbędnym do wniesienia aktu oskarżenia lub innego zakończenia postępowania. Rzecz jasna, organ prowadzący postępowanie przygotowawcze mógłby w miarę potrzeby prowadzić to postępowanie w szerszym,

¹⁰ Ustawa z dnia 28.7.2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 178, poz. 1479).

¹¹ G. Łabuda, T. Razowski, *Nowa kodyfikacja karna. Wybrane zagadnienia noweli Kodeksu karnego skarbowego z dnia 28.7.2005 r.*, nr 34, Oficyna Wydawnicza Ministerstwa Sprawiedliwości, Warszawa 2006, s. 245.

¹² Por. druk sejmowy IV kadencji nr 2375 z dnia 16.12.2003 r., rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, uzasadnienia, s. 132.

nawet pełnym zakresie. Powodem tej zmiany jest konieczność racjonalizacji postępowania przygotowawczego, często dotyczącego spraw błahych, nieskomplikowanych dowodowo. Zarazem w sprawach zawiłych bądź też poważniejszych, dochodzenie mogłoby być prowadzone w pełnym zakresie (...). Regulacja ta w pełni koresponduje z przepisem art. 113 § 3 pkt 2 KKS, stanowiącym, że w sprawach o wykroczenia skarbowe nie ma zastosowania przepis art. 325c KPK, zawierający przesłanki wyłączające dochodzenie. Forma ta jest niezależna od właściwości podmiotowych sprawcy lub innych okoliczności uzasadniających wszczęcie śledztwa (art. 151a § 1 i 2 KKS), przewidzianych w Kodeksie postępowania karnego ujemnych przesłanek dochodzenia, a także ustalonego na 2 miesiące czasu jego trwania, którego przekroczenie skutkuje prowadzeniem postępowania przygotowawczego w sprawach o wykroczenia skarbowe w dalszym ciągu w formie dochodzenia (*arg. exart.* 153 § 3 KKS)¹³.

Nowa redakcja w art. 117 § 1 KKS wyraźnie potwierdza dotychczasowe wyłączenie jakiegokolwiek możliwości orzekania w sprawach o wykroczenia skarbowe w postępowaniu zwyczajnym, stwierdzając, że orzekanie w tych typowo błahych sprawach następuje tylko w postępowaniu w przedmiocie udzielenia zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, w postępowaniu nakazowym i w postępowaniu uproszczonym, a także w swoistym postępowaniu w stosunku do nieobecnych. Kolejność wyciszczenia szczególnych trybów postępowania odpowiada kolejności rozważania przesłanek stosowania tych trybów w praktyce. Zakłada się, że sprawy, w których może nastąpić dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, z reguły powinny trafiać do skróconego postępowania negocjacyjnego w sprawie udzielenia zezwolenia na ten środek. Jeśli zastosowanie tego praktycznego środka nie jest możliwe, sprawa powinna być w miarę możliwości rozstrzygnięta wyrokiem nakazowym. Dopiero pozostałe sprawy powinny być rozpoznawane w trybie uproszczonym¹⁴. Postępowanie zwyczajne, a więc poprzedzone prowadzeniem śledztwa, jest zastrzeżone wyłącznie do ścigania sprawców przestępstw skarbowych i tylko wówczas, gdy spełnione będą przesłanki z art. 151a § 1 KKS albo jeśli organ finansowy tak postanowi, ze względu na wagę lub zawiłość sprawy (art. 151 § 2 KKS), albo prokurator uzna, że wymagają tego okoliczności sprawy (art. 151b KKS). Podkreślić należy, że w sprawach o przestępstwa skarbowe do wszczęcia śledztwa uprawniony jest nie tylko prokurator, ale i organ finansowy, czyli urząd celny, urząd skarbowy albo inspektor kontroli skarbowej (art. 53 § 37 KKS), toteż rola (zadanie) prokuratora w tej wstępnej fazie procesu karnego kształtuje się w zależności od organu prowadzącego postępowanie. Trzeba jednak pamiętać, że **śledztwo zawsze jest nadzorowane przez prokuratora, a nie przez organ nadrzędny nad prowadzącym je finansowym organem postępowania przygotowawczego.**

Powyższe uwagi ogólne prowadzą do następujących wniosków:

1. Zasadniczą formą postępowania przygotowawczego o przestępstwa skarbowe i wyłączną o wykroczenia skarbowe jest dochodzenie.

¹³ Por. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Komentarz do art. 152 Kodeksu karnego skarbowego*, wydanie II, LEX/el 2012.

¹⁴ Druk sejmowy IV kadencji nr 2375 z dnia 16.12.2003 r., rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, uzasadnienia, s. 123.

2. W przypadku wystąpienia okoliczności szczególnych wskazanych w art. 151a § 1 lub 2 KKS nie tylko prokurator, ale i urząd skarbowy, urząd celny lub inspektor kontroli skarbowej są uprawnione do wydania postanowienia o wszczęciu śledztwa, przy czym w takiej sytuacji nadzór należy wyłącznie do prokuratora.

1.2. Dochodzenie prowadzone przez finansowe organy postępowania – właściwość rzeczowa

Szczególny sposób ochrony w prawie karnym skarbowym nakazuje powierzenie prowadzenia postępowania przygotowawczego wyspecjalizowanym podmiotom – finansowym organom postępowania przygotowawczego. Redakcja przepisów Kodeksu karnego skarbowego w sposób, który nie budzi wątpliwości, określa, że **dominującymi organami prowadzącymi postępowanie przygotowawcze o czyny skarbowe są finansowe organy postępowania, czyli urząd skarbowy, urząd celny i inspektor kontroli skarbowej (art. 53 § 37 KKS)**. Ich kolejność w art. 118 KKS nie jest przypadkowa. Najpierw określono trzy organy finansowe postępowania, a potem niefinansowe¹⁵. Dlatego w świetle art. 133 i art. 134 KKS przede wszystkim organy celne i skarbowe należy uznać za upoważnione do prowadzenia dochodzenia i śledztwa, a niefinansowe „także” mają takie uprawnienia, ale znacznie ograniczone. Należy też pamiętać, że jeśli sprawca przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego zgłosi wniosek o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, obowiązkiem każdego niefinansowego organu postępowania jest przekazanie sprawy odpowiednim organom celnym lub skarbowym (art. 134 § 4 KKS)¹⁶ (więcej zob. 1.3.).

Urzędy celne są właściwe rzeczowo w sprawach o czyny celne (art. 85–96 § 1 KKS), czyny podatkowe z zakresu akcyzy (art. 63–75 KKS), wykroczenie dewizowe (art. 106h KKS) i naruszenia obowiązków dewizowych (art. 106e, art. 106f i art. 106k KKS). Ponadto – ale tylko w razie ujawnienia ich przez urząd celny oraz w zakresie swego działania – w sprawach o czyny podatkowe (art. 54, art. 56, art. 57 § 1, art. 60, art. 61, art. 76, art. 80, art. 83 i art. 84 § 1 KKS).

W pozostałych sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe z zakresu obowiązków podatkowych i rozliczeń dotacji lub subwencji (art. 54–62 KKS i art. 76–84 KKS), przeciwko obrotowi dewizowemu, przeciwko organizacji gier (art. 107–111 KKS), gdy wykraczają one poza sferę działania urzędów celnych – właściwe są co do zasady **urzędy skarbowe** (art. 133 § 1 pkt 2 KKS).

W wypadku, gdy którykolwiek ze skarbowych czynów zabronionych ujawnił organ kontroli skarbowej w zakresie swego działania, właściwym organem dochodzenia (lub śledztwa) staje się **inspektor kontroli skarbowej** (art. 133 § 1 pkt 3 KKS).

Dodatkowo **organy finansowe mogą wszczęć postępowanie przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe nienależące do ich właściwości**. Po zabezpieczeniu dowodów muszą jednak przekazać sprawę do dalszego prowadzenia właściwemu organowi. Językowo regulacja ta odnosi się do wszczęcia postępowania w sprawie należącej zarówno do właściwości prokuratora

¹⁵ Z. Gostyński, *op. cit.*, s. 46.

¹⁶ M. Świetlicka, *Nadzór prokuratora w sprawach karnych skarbowych*, Prokuratura i Prawo 2007/11, s. 143.

ra (prokuratora wojskowego) i każdego niefinansowego organu postępowania przygotowawczego, ale również do innego, właściwego według art. 133 § 1 KKS, organu finansowego. Stanowi to przejaw pragmatyzmu procesowego ukierunkowanego na uwzględnienie zasady ekonomii procesowej. W szczególności dotyczy to sytuacji, gdy organ finansowy wszczyna postępowanie przygotowawcze, nie mając informacji o tym, że nie jest właściwy do jego prowadzenia, ponieważ na przykład osobą podejrzaną jest którakolwiek z osób określonych w art. 151a § 1 pkt 2 i 3 lub w art. 53 § 36 KKS, w warunkach tam opisanych. Zarazem przepis art. 134 § 2, zdanie po średniku, KKS wskazuje, że w przywołanej sytuacji organ finansowy jest zobowiązany zabezpieczyć dowody, co oznacza ich przeprowadzenie lub też realizację innych czynności procesowych w sytuacji, w której ich brak groziłby utratą lub zniekształceniem dowodów¹⁷.

Właściwość organów finansowych może budzić wątpliwości, gdy sprawcy zarzuceno kilka przestępstw skarbowych albo wykroczeń skarbowych, względnie gdy zachodzi kumulatywny zbieg przepisów określony w art. 7 § 1 KKS, a czynny należy do właściwości różnych organów postępowania przygotowawczego. Podkreślić należy, że w oparciu o art. 7 § 1 KKS **możliwy jest zbieg przestępstwa skarbowego z wykroczeniem skarbowym** w sytuacji, gdy ten sam czyn wyczerpuje znamiona przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, sąd skazuje tylko za jedno przestępstwo skarbowe na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów, chyba że zbieg tych przepisów ma charakter pozorny (pomijalny)¹⁸. W takim wypadku ma zastosowanie reguła pierwszeństwa, a więc właściwy jest organ, który pierwszy wszczął postępowanie (art. 135 § 1 § 2 KKS). Dodać należy, że reguła ta ma zastosowanie zarówno gdy dochodzenie wszczęły organy takie same rzeczowo, lecz różne miejscowo, jak i wtedy, gdy prowadzą je organy różne rzeczowo, a więc na przykład urząd skarbowy i urząd celny. **Spór o właściwość między finansowymi organami rozstrzyga organ nadrzędny nad tymi organami, przy czym jeżeli toczy się on między finansowymi organami niemającymi wspólnego organu nadrzędnego, rozstrzyga go minister właściwy do spraw finansów publicznych** (art. 135 § 3 KKS). Istota sporu o właściwość zasadza się na zaistnieniu sytuacji, w której co najmniej dwa organy uważają się za właściwe w sprawie (spór pozytywny) albo gdy żaden organ nie uznaje się w niej za właściwy (spór negatywny). Spór pozytywny inicjuje organ, który później wszczął postępowanie w sprawie, zaś spór negatywny – który w praktyce występuje częściej – organ, który odmawia przyjęcia sprawy mu przekazanej¹⁹ (więcej zob. 1.3.).

Co do zasady, nadzór nad dochodzeniami prowadzonymi przez finansowe organy postępowania przygotowawczego sprawują organy nadrzędne. Są nimi właściwe miejscowo: izba celna, gdy dochodzenie prowadzi urząd celny, izba skarbową względem urzędu skarbowego i Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej wobec inspektora kontroli skarbowej (art. 53 § 39 KKS). Organy te w zakresie nadzoru nad dochodzeniami o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe mają uprawnienia prokuratora wynikające z art. 326 § 1–3 KPK (art. 122 § 1 pkt 2 KKS). Niezależnie od sprawowanego nadzoru przez te organy, ustawodawca pozostawił niektóre czynności postępowania karnego do wyłącznej decyzji prokuratora (art. 122 § 2 KKS),

¹⁷ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, komentarz do art. 133, *op. cit.*

¹⁸ Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 21.9.2005 r. I KZP 23/05, OSNKW 2005/10/91.

¹⁹ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *op. cit.*

a w dwóch sytuacjach procesowych z mocy prawa prokurator obejmuje nadzór nad dochodzeniem, w tym w jednym wypadku także w sprawie o wykroczenie skarbowe (więcej zob. 1.8.).

1.3. Dochodzenie prowadzone przez niefinansowe organy postępowania – właściwość rzeczowa

Do prowadzenia postępowania przygotowawczego o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe uprawnione są – zgodnie z właściwością rzeczową, określoną w art. 133 KKS – finansowe organy postępowania przygotowawczego, a więc urząd skarbowy, inspektor kontroli skarbowej, urząd celny oraz – zgodnie z art. 134 § 1 KKS – **także organy niefinansowe**. Tak więc redakcja przepisów Kodeksu karnego skarbowego w sposób niebudzący wątpliwości określa, że dominującymi organami prowadzącymi dochodzenie są organy skarbowe i celny, zaś niefinansowe tylko wówczas, gdy w zakresie swego działania ujawnią przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe (więcej zob. 1.2.). Podkreślić należy, że **Kodeks karny skarbowy jednoznacznie definiuje niefinansowe organy postępowania przygotowawczego, nie tylko wymieniając je w art. 53 § 38, ale i określając ich właściwość rzeczową w art. 134 § 1 KKS**. Są nimi zatem – w **sprawach ujawnionych w zakresie swego działania**: Straż Graniczna – o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe określone w art. 63–71, art. 85–95 § 1, art. 106e, art. 106f oraz art. 106h KKS, Policja, Żandarmeria Wojskowa w odniesieniu do żołnierzy, w zakresie podlegającym właściwości sądów wojskowych. Niefinansowymi organami postępowania przygotowawczego, ale wyłącznie w sprawach o przestępstwa skarbowe ujawnione w zakresie swego działania, są także Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego i Centralne Biuro Antykorupcyjne. Dodany przez nowelę z dnia 28.7.2005 r.²⁰ **art. 53 § 39a, statuuje prokuratora jako organ nadrzędny – w rozumieniu Kodeksu karnego skarbowego – w stosunku do niefinansowych organów postępowania przygotowawczego, a prokuratora wojskowego do Żandarmerii Wojskowej**. Nadmienić należy, że prokurator i tak pozostawał takim organem z mocy przepisów Kodeksu postępowania karnego, które w myśl art. 113 § 1 KKS mają tu pełne zastosowanie, a art. 326 § 1 KPK przyjmuje, że prokurator sprawuje nadzór nad postępowaniem przygotowawczym w zakresie, w jakim sam go nie prowadzi²¹. Konsekwencją takiego unormowania jest zobligowanie prokuratora do nadzoru nie tylko nad śledztwem prowadzonym przez niefinansowe organy o przestępstwa skarbowe, ale i nad każdym dochodzeniem – w tym także o wykroczenia skarbowe, prowadzonym przez te organy²² (więcej zob. 1.8.). Wobec tak zdefiniowanych organów postępowania karnego skarbowego nie ulega wątpliwości, że **prokurator (odpowiednio prokurator wojskowy) nie należy do niefinansowych organów postępowania przygotowawczego i nie ma doń zastosowania omówiona w dalszej części regulacja z art. 134 § 2 KKS**²³.

²⁰ Dz.U. z dnia 2005 r., Nr 178, poz. 1479; druk sejmowy IV kadencji nr 2375 z dnia 16.12.2003 r., rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw.

²¹ Por. T. Grzegorzczak, *op. cit.*, s. 308.

²² M. Świetlicka, „*Odpowiednie*” stosowanie Kodeksu postępowania karnego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, *Prokuratura i Prawo* 2006/10, s. 70.

²³ M. Świetlicka, *Glosa krytyczna do postanowienia Sądu Rejonowego w Ostrowie Wielkopolskim z dnia 21 stycznia 2010 r. II K 637/09, LEX 1164435, LEX/el 2013.*

Ustawodawca, dając prymat organom finansowym w prowadzeniu postępowania przygotowawczego o delikty skarbowe, w art. 134 § 2 KKS, zobligował **Policję, Straż Graniczną, a w sprawach o przestępstwa skarbowe także Agencję Bezpieczeństwa Wewnętrznego, do niezwłocznego zawiadomiania właściwych miejscowo i rzeczowo urzędów celnego albo skarbowego o wszczęciu dochodzenia**, poprzez przesłanie odpisu postanowienia w tym przedmiocie. W art. 134 § 2 KKS jest mowa o „właściwych” finansowych organach postępowania, co powoduje, że są nimi tylko właściwe miejscowo i rzeczowo urzędy celne i urzędy skarbowe, gdyż trzeci organ, zdefiniowany w art. 53 § 27 KKS jako finansowy, jest właściwy do prowadzenia postępowania tylko w sprawach ujawnionych przez siebie (art. 133 § 1 pkt 3 KKS). Podkreślić należy, że **doręczenie finansowym organom postępowania przygotowawczego odpisu postanowienia o wszczęciu dochodzenia nie łączy się z żadnym szczególnym uprawnieniem tego organu do ingerowania w jego przebieg, a ma charakter informacyjny**. W sprawach o wykroczenia skarbowe, w których Policja i Straż Graniczna mają uprawnienia do samodzielnego sporządzenia, wnoszenia aktu oskarżenia i popierania go przed sądem w toku całego postępowania (art. 121 § 2 KKS), finansowe organy nie będą nawet powiadamiane o zakończeniu dochodzenia i przebiegu procesu sądowego. W sprawach o przestępstwa skarbowe, prowadzonych w formie dochodzenia przez niefinansowe organy postępowania przygotowawczego, akt oskarżenia do sądu kieruje prokurator. **W akcie oskarżenia wskazuje finansowy organ postępowania przygotowawczego i zawiadamia odpowiedni urząd o jego wniesieniu do sądu poprzez doręczenie tego aktu tylko wówczas, gdy skarga ta finalizuje śledztwo, prowadzone przez ten organ finansowy** (art. 155 § 2 KKS). Tak więc, choć prokurator nadzoruje dochodzenie także o przestępstwo skarbowe prowadzone przez niefinansowe organy i jest jedynym podmiotem uprawnionym do kierowania w takim wypadku aktu oskarżenia, nie musi zawiadamiać o tym właściwego urzędu celnego albo skarbowego.

W praktyce mogą pojawić się wątpliwości, który organ finansowy ma powiadomić Policja, Straż Graniczna lub ABW w wypadku, gdy rozpoczną dochodzenie w związku z ujawnieniem sprawy różnych czynów karnych skarbowych, właściwych dla urzędu celnego i urzędu skarbowego. Problemu tego nie rozwiązują reguły z art. 135 KKS. Ze względu na jedynie „informacyjny” charakter tej czynności nie ma przeszkód w przekazaniu informacji do wiadomości wszystkich właściwych organów odpisu postanowienia o wszczęciu dochodzenia.

Wśród organów niefinansowych **obowiązkiem przesłania urzędowi skarbowemu albo celnemu odpisu postanowienia o wszczęciu dochodzenia nie objęto Centralnego Biura Antykorupcyjnego**, ale bez bliższego uzasadnienia w Kodeksie karnym skarbowym takiego rozwiązania. Przyczyn wyłączenia tego organu z obowiązku informowania organów finansowych o wszczęciu i prowadzeniu dochodzenia o przestępstwo skarbowe należy upatrywać w przepisach ustawy z dnia 9.6.2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym²⁴, którą dodano jako pkt 5 do art. 134 § 1 KKS stanowiącym, że CBA jest niefinansowym organem postępowania przygotowawczego. W ustawie powołującej Centralne Biuro Antykorupcyjne, w art. 2 ust. 1 pkt 1 lit. a–f określono zadania tej służby specjalnej do roz-

²⁴ Ustawa z dnia 9.6.2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym (tekst jedn.: Dz.U. z dnia 2012 r., poz. 621 ze zm.).

poznawania, zapobiegania i wykrywania przestępstw, wskazując katalog czynów karnych skarbowych przeciwko obowiązkowi podatkowemu i rozliczeniu z tytułu dotacji i subwencji, określonych w rozdziale 6 Kodeksu karnego skarbowego, jeżeli pozostają w związku z korupcją lub działalnością godzącą w interesy ekonomiczne państwa. Właściwość Centralnego Biura Antykorupcyjnego została więc określona przez dwie przesłanki, czyli rodzaj przestępstwa i związek z korupcją. Przy czym, w tym samym artykule 2 ust. 3, ustawodawca znacznie rozszerzył tę właściwość rzeczową, wskazując, że **Centralne Biuro Antykorupcyjne może prowadzić postępowanie przygotowawcze, obejmujące wszystkie czyny ujawnione w jego przebiegu, jeżeli pozostają w związku podmiotowym lub przedmiotowym z czynem stanowiącym podstawę jego wszczęcia, nie wykluczając wszystkich przestępstw skarbowych**. Wątpliwości może wzbudzać zwłaszcza „związek podmiotowy” co do określenia właściwości CBA. W praktyce może to oznaczać, że na podstawie dowodów zebranych w trakcie postępowania przygotowawczego w sprawie dotyczącej przestępstwa korupcyjnego, CBA będzie mogło *lege artis* – dodatkowo – prowadzić liczne postępowania, które wbrew temu, że nie mają bezpośredniego związku z ustrojowymi zadaniami CBA (art. 2 ust. 1), będą przedmiotem zainteresowania CBA, ponieważ popełniła je ta sama osoba, której postawiono zarzut korupcji (tożsamość podmiotowa)²⁵. W uzasadnieniu do projektu ustawy powołującej CBA podkreśla się, że ujęcie w ten sposób katalogu zadań CBA oznacza, że zasadniczym celem jego działania jest walka z nadużywaniem władzy i wykorzystywaniem uprzywilejowanej pozycji do osiągania korzyści osobistych i majątkowych. W wymiarze indywidualnym działania CBA będą więc ukierunkowane na wykrywanie przestępstw korupcyjnych i tych wszystkich czynów zabronionych, którym korupcja towarzyszy²⁶.

Wśród organów niefinansowych także Żandarmeria Wojskowa nie ma obowiązku przesyłania odpisu postanowienia o wszczęciu dochodzenia organom finansowym, natomiast musi zawiadomić o tym prokuratora wojskowego (art. 134 § 3 KKS). Rozwiązanie to koresponduje z ogólną zasadą szczególnego postępowania w stosunku do żołnierzy, także w sprawach karnych skarbowych (art. 116 KKS).

Policja, Straż Graniczna i Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, które ujawniają w zakresie swojego działania przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, **zwolnione są z obowiązku powiadamiania o tym organów finansowych, jeżeli ograniczą swoje czynności do zabezpieczenia śladów i dowodów ujawnionego deliktu skarbowego**. W takim wypadku, zamiast wydawać postanowienie o wszczęciu dochodzenia, mogą sprawę przekazać do właściwego urzędu celnego albo skarbowego. Możliwość przekazania informacji o ujawnionym czynie karnym skarbowym organowi finansowemu nie jest pozbawione Centralne Biuro Antykorupcyjne – tylko dlatego że nie jest wskazane w art. 134 § 2 KKS, bowiem jak wcześniej zaznaczono, właściwe do prowadzenia dochodzeń o przestępstwa skarbowe są organy finansowe.

²⁵ S. Hoc, P. Szustakiewicz, *Ustawa o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym. Komentarz*, LEX/el 2012.

²⁶ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym, druk sejmowy 275 z dnia 23.1.2006 r., Sejm V Kadencji, s. 6.

W praktyce problemy mogą się pojawić, gdy ma zastosowanie przepis art. 8 § 1 KKS, który przewiduje wyjątek od zasady zakazu multiplikacji przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych przewidzianej w art. 6 § 1 KKS oraz zasady zakazu multiplikacji przestępstw wyrażonej w art. 11 § 1 KK w odniesieniu do realnego zbiegu przepisów, określających znamiona przestępstwa skarbowego oraz znamiona przestępstwa powszechnego²⁷. Reguły wyłączenia wielości ocen mają jedynie zastosowanie w przypadku zbiegu przepisów ustawy, natomiast nie stosuje się ich w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 KKS, przy czym wykluczone jest, aby przepis Kodeksu karnego skarbowego mógł wyprzeć na zasadzie specjalności lub konsumpcji przepis Kodeksu karnego (lub odwrotnie) i aby w konsekwencji doszło do skazania i wymierzenia sprawy jednej kary²⁸. Podkreślić należy, że w omawianych warunkach **możliwy jest także zbieg wykroczenia skarbowego z przestępstwem** (więcej zob. 1.9.). W takiej sytuacji procesowej dopuszczalne jest **wyłączenie materiałów w zakresie wykroczenia skarbowego lub przestępstwa skarbowego i przekazanie w tej części postępowania do prowadzenia właściwym finansowym organom**, zaś co do przestępstwa nieskarbowego – wszczęcie i prowadzenie dochodzenia przez Policję lub

²⁷ P. Kardas, *op. cit.*

²⁸ Uchwała siedmiu sędziów SN z dnia 24.1.2013 r. I KZP 19/12, cyt. „Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego wystąpił, na podstawie art. 60 § 1 ustawy z dnia 23.11.2002 r. o Sądzie Najwyższym (Dz.U. z 2002 r., Nr 240, poz. 2052 ze zm.), do składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego o rozstrzygnięcie rozbieżności w wykładni prawa, występującej w orzecznictwie najwyższego organu władzy sądowniczej i sądów powszechnych w zakresie dotyczącym następujących zagadnień prawnych: „1. Czy reguły wyłączenia wielości ocen mają zastosowanie do regulacji zawartej w art. 8 KKS?; 2. O ile zasadne jest stosowanie reguł wyłączenia wielości ocen, czy art. 76 § 1 KKS stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 286 § 1 KK?”. W uzasadnieniu wniosku jego autor wskazał, że w kwestii dopuszczalności stosowania reguł wyłączenia wielości ocen w ramach przewidzianej w art. 8 KKS konstrukcji idealnego zbiegu czynów karalnych pojawiły się w judykaturze dwa przeciwstawne stanowiska. Jedno sprowadza się do poglądu, że wymienionych reguł nie można stosować przy rozstrzygnięciu istnienia lub nieistnienia idealnego zbiegu przestępstw (zob. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 8.4.2009 r., IV KK 407/08, LEX nr 503265; wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 24.3.2009 r., II AKA 210/08, KZS 2010, z. 4, poz. 63), drugie natomiast opowiada się za taką możliwością (zob. dwie uchwały Sądu Najwyższego z dnia 30.9.2003 r., I KZP 22/03 i I KZP 16/03, OSNKW 2003, z. 9–10, poz. 75 i 77; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12.8.2008 r., V KK 76/08, LEX nr 449041; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 19.3.2008 r., II KK 347/07, LEX nr 388503; wyrok Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 3.9.2009 r., II AKA 105/09, KZS 2009, z. 12, poz. 87; wyrok Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 31.5.2010 r., II AKA 103/10, OSAW 2011, z. 1, poz. 209; wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 13.6.2011 r., II AKA 146/11, LEX nr 1001360; wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 1.6.2011 r., II AKA 83/11, KZS 2011, z. 9, poz. 122; wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 3.2.2011 r., II AKA 476/11, LEX nr 846492). Zwolennicy pierwszego zapatrywania zauważają, że istnieją dwie odrębne, choć tak samo ujęte, zasady jednoci czynu (art. 6 § 1 KKS i art. 11 § 1 KK) i że żadna z nich nie doznaje wyjątku, gdyż art. 8 § 1 KKS sprawia, iż pierwsza zasada ogranicza się do prawa karnego skarbowego, a druga działa tylko w obszarze prawa karnego powszechnego. Oponenti takiego podejścia z kolei utrzymują, że reguły wyłączenia wielości ocen mają ogólnosystemowy charakter i znajdują tym samym zastosowanie także na gruncie art. 8 KKS. Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego odnotował też, że ewentualne przyjęcie generalnego założenia, iż reguły wyłączenia wielości ocen znajdują zastosowanie do regulacji zawartej w art. 8 KKS, nie rozwiązuje jeszcze kwestii szczególnej, związanej z oceną wzajemnej zależności, jaka zachodzi pomiędzy art. 286 KK i art. 76 KKS.”; por. też Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 24.1.2013 r., I KZP 21/12 OSNKW 2013/2/14, LEX nr 1252699, Biul. SN 2013/2/20–21.

ABW. Możliwość taką ma także Straż Graniczna, gdy chodzi o przestępstwo zawarte w katalogu z art. 1 ust. 1 pkt 4 Ustawy z dnia 12.10.1990 r. o Straży Granicznej²⁹. Rozwiązanie takie aprobuje art. 134 § 5 KKS. W omawianej sytuacji procesowej toczyć się mogą dwa postępowania, a skutki „podwójnego skazania” za jedno zachowanie, odpowiadające znamionom czynu określonego w części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego i w innych ustawach opisujących przestępstwa, łagodzone są wówczas wedle reguł z art. 8 § 2 KKS. Tryb postępowania w takich wypadkach określa art. 181 KKS.

Przy podejmowaniu decyzji przez niefinansowe organy postępowania o prowadzeniu dochodzenia łącznie o delikty skarbowe i „pospolite” należy mieć na uwadze, że z zasady śledztwo lub dochodzenie wszczęte w sprawie prowadzi się w stosunku do wszystkich czynów ujawnionych w jego toku. Jednym postępowaniem przygotowawczym obejmuje się wszystkie czyny pozostające w związku podmiotowym lub przedmiotowym z czynem stanowiącym podstawę jego wszczęcia, chyba że zachodzą okoliczności, o których mowa w art. 34 § 3 KPK, co wynika odpowiednio z § 128 i § 129 Rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 24.3.2010 r. – Regulamin wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury, Dz.U. z dnia 30.3.2010 r., Nr 49, poz. 296 z późniejszymi zmianami, zwanego dalej Regulaminem.

Nadmienić należy, że w omawianej sytuacji procesowej może dojść do sporu zarówno pozytywnego, jak i negatywnego o właściwość między finansowymi i niefinansowymi organami postępowania. **O tym, który organ będzie prowadził postępowanie, rozstrzyga prokurator właściwy ze względu na siedzibę organu niefinansowego** (art. 135 § 3 KKS) (więcej zob. 1.8.).

Organ prowadzący postępowanie przygotowawcze o czyny karne skarbowe ma szczególne obowiązki, wynikające z realizacji celów tego postępowania, zwłaszcza w zakresie dążenia do **wyrównania przez sprawcę uszczupionej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej** (art. 114 § 1 KKS). W związku z tym, każdy organ prowadzący postępowanie jest obowiązany także pouczyć sprawcę o przysługujących mu uprawnieniach w razie wyrównania uszczerbku finansowego Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innego uprawnionego podmiotu. Obowiązek ten wynika nie tylko ze stosowanego odpowiednio art. 16 KPK (w oparciu o art. 113 § 1 KKS), ale i wprost z art. 114 § 2 KKS. Należy zaznaczyć, że brak tych pouczeń nie może wywołać ujemnych skutków procesowych dla osoby, której dotyczy. Niewypełnienie obowiązku pouczenia jest uchybieniem, które skutkować powinno przekazaniem sprawy do uzupełnienia postępowania przygotowawczego (więcej zob. 1.8.).

Dążenie ustawodawcy do maksymalnego uproszczenia, skrócenia postępowania karnego skarbowego znalazło wyraz między innymi w takim jego ukształtowaniu, aby w pierwszej kolejności następowało orzekanie w przedmiocie środka karnego, jakim jest dobrowolne poddanie się odpowiedzialności sprawcy przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego (zob. uwagi ogólne 1.1.). Nie ulega wątpliwości, że **uprawnienie do negocjacji ze sprawcą deliktu skarbowego w tym przed-**

²⁹ Ustawa z dnia 12.10.1990 r. o Straży Granicznej (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r., Nr 116, poz. 675 ze zm.).

miocie i do kierowania do sądu wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności należy wyłącznie do finansowych organów postępowania. Wniosek ten zastępuje akt oskarżenia (art. 142 KKS i art. 145 § 1 KKS). W dochodzeniu prowadzonym przez urząd celny, urząd skarbowy albo inspektora kontroli skarbowej, obowiązek pouczenia przed pierwszym przesłuchaniem o prawie do złożenia takiego wniosku wynika z art. 142 § 2 KKS. Ustawodawca konsekwentnie nie wykluczył możliwości wdrożenia trybu związanego z udzieleniem zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności tylko dlatego, że występki skarbowe lub wykroczenia skarbowe ujawniły Policja, Straż Graniczna, a przestępstwo skarbowe także Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego. W art. 134 § 4 KKS, zobowiązał te organy do pisemnego pouczenia sprawcy o możliwości takiego konsensualnego zakończenia postępowania.

Należy zastrzec, że jeśli **sprawca wykroczenia skarbowego lub przestępstwa skarbowego zgłosi wniosek o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, obowiązkiem Policji, Straży Granicznej i Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego jest przekazanie sprawy odpowiednim rzeczowo organom celnym lub skarbowym** (art. 134 § 4 KKS) (więcej zob. 1.2.). Choć literalna wykładnia tego przepisu prowadzi do wniosku, że ma on zastosowanie także wobec Centralnego Biura Antykorupcyjnego, ale przez pryzmat wykładni celowościowej i systemowej (patrz uwagi powyżej), w tym w związku z brzmieniem art. 134 § 5 KKS, który nie stosuje się do tej służby specjalnej, uzasadnione jest twierdzenie, że Centralne Biuro Antykorupcyjne, tak jak i prokurator, w żadnej sytuacji procesowej nie mają obowiązku przekazywania sprawy finansowym organom postępowania przygotowawczego (więcej zob. 1.4.). Wyjątkiem nie jest chęć skorzystania przez sprawcę z trybu orzekania środka karnego, jakim jest dobrowolne poddanie się odpowiedzialności.

Rozwiązania wymaga jeszcze kwestia, czy brak pouczenia ze strony Policji, Straży Granicznej i Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego sprawcy deliktu skarbowego o prawie do złożenia wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, zawsze jest poważnym uchybieniem, skutkującym koniecznością uzupełnienia postępowania. Ponadto, co łączy się z odpowiedzią na pierwsze pytanie, czy obowiązek przekazania sprawy finansowemu organowi postępowania ma charakter bezwzględny w każdych warunkach. Zasadne jest uznanie, że w przypadku stwierdzenia przez organ prowadzący postępowanie okoliczności wyłączającej możliwość orzeczenia omawianego środka, pouczenia o jego warunkach stają się bezprzedmiotowe³⁰.

1.4. Dochodzenie prowadzone przez prokuratora

Prokurator, jako organ ochrony prawnej, zajmuje szczególną pozycję w postępowaniu karnym, w tym w postępowaniu karnym skarbowym. Co do zasady, polega ona na nadzorowaniu postępowania prowadzonego w formie dochodzenia przez niefinansowe organy postępowania przygotowawczego. Prokurator **może jednak w każdej sprawie zainicjować i poprowadzić dochodzenie, w tym także o wykroczenie skarbowe. Uprawniony jest także do przejścia prowadzenia dochodzenia, nawet gdy postępowanie wszczął organ finansowy** (art. 122 § 3 KKS) albo niefinansowy

³⁰ T. Grzegorzczak, *op. cit.*, s. 577.

(art. 326 KPK w oparciu o art. 113 § 1 KKS). Trzeba podkreślić, że w praktyce są to rzadkie przypadki, ponieważ znaczna część postępowań prowadzonych o wykroczenia skarbowe pozostaje nie tylko poza nadzorem prokuratora, ale i jego wiedzą o ich przebiegu. Stosowanie, odpowiednio na zasadzie art. 113 §1 KKS – art. 325e KPK zezwala organom prowadzącym każde dochodzenie do niepowiadamiania organu nadzrędnego o wszczęciu postępowania. Z kolei art. 121 § 2 KKS upoważnia organy finansowe oraz Policję i Straż Graniczną do samodzielnego wniesienia aktu oskarżenia w sprawie o wykroczenie skarbowe i popierania go przed sądem w toku całego, nawet odwoławczego postępowania, nie wyłączając czynności po uprawomocnieniu się orzeczenia. Jeśli zatem nie powstanie konieczność przeprowadzenia czynności, o których mowa w art. 122 § 2 KKS, prokurator nie będzie miał w takich przypadkach żadnego kontaktu z dochodzeniem o wykroczenie skarbowe, bez względu na to, który organ je prowadzi³¹.

Do osobistego prowadzenia dochodzenia o wykroczenie skarbowe prokurator jest zobligowany, gdy sprawcą tego czynu jest inny prokurator. Warto pamiętać, że zgodnie z art. 50 pkt 4 Ustawy z dnia 20.6.1985 r.³² o prokuraturze oraz art. 81 Ustawy z dnia 27.7.2001 r.³³ o ustroju sądów powszechnych, sędziowie i prokuratorzy korzystają z immunitetu materialnego zupełnego w zakresie odpowiedzialności za wykroczenia. Dlatego za czyny te odpowiadają wyłącznie dyscyplinarnie. Immunitetem nie są objęte wykroczenia skarbowe, ale pociągnięcie przedstawicieli tych grup zawodowych do odpowiedzialności karnej wymaga zgody właściwych organów dyscyplinarnych. Zaznaczyć trzeba, że z art. 55 cytowanej ustawy o prokuraturze jednoznacznie wynika, że **postępowanie przygotowawcze przeciwko prokuratorowi wszczyna i prowadzi wyłącznie prokurator**. Choć w innych ustawach ustrojowych nie ma takiego zastrzeżenia, wydaje się celowe, aby prokurator prowadził także dochodzenie o wykroczenie skarbowe, jeśli jego sprawcą jest sędzia, funkcjonariusz Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu lub Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Straży Granicznej, Żandarmerii Wojskowej, finansowego organu postępowania przygotowawczego lub organu nadzrędnego nad nim. Rodzi to jeszcze jedną istotną uwagę. Pełnienie przestępstwa skarbowego przez prokuratora lub pozostałe wymienione osoby jest przesłanką do wszczęcia śledztwa (art. 151a § 1 pkt 2 KKS) i prowadzenia go osobiście przez prokuratora (art. 151b § 1 KKS). **W sprawach o wykroczenia skarbowe prowadzi się wyłącznie dochodzenie. Forma ta jest niezależna od właściwości podmiotowych sprawcy lub innych okoliczności uzasadniających wszczęcie śledztwa** (art. 151a § 1 i § 2 KKS), przewidzianych w Kodeksie postępowania karnego ujemnych przesłanek dochodzenia, a także ustalonego na 2 miesiące czasu jego trwania, którego przekroczenie powoduje prowadzenie postępowania przygotowawczego w sprawach o wykroczenia skarbowe w dalszym ciągu w formie dochodzenia (*arg. exart. 153 § 3 KKS*)³⁴.

³¹ M. Świątlicka, *Nadzór prokuratora w sprawach karnych skarbowych*, Prokuratura i Prawo 2007/11, s. 152.

³² Ustawa z dnia 20.6.1985 r. o prokuraturze (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r., Nr 270, poz. 1599 ze zm.).

³³ Ustawa z dnia 27.7.2001 r. Prawo o ustroju sądów powszechnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r., poz. 427 ze zm.).

³⁴ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, komentarz do art. 152, *op. cit.*

1.5. Zakres dochodzenia o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe

Dochodzenie o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe prowadzone jest – bez względu na organ – według uproszczonej procedury, poprzez odpowiednie zastosowanie przepisów rozdziału 36a KPK (art. 113 § 1 KKS), z wyłączeniem art. 325f KPK, który dotyczy tzw. postępowania rejestrowego i umorzenia rejestrowego (art. 113 § 2 pkt 2 KKS). Specyfika deliktów karnoskarbowych, przekładająca się na metodykę prowadzenia w ich przedmiocie stadium przygotowawczego, w istocie nie pozwala przyjąć, aby prowadzone przez co najmniej 5 dni dochodzenie nie stworzyło dostatecznych podstaw do wykrycia sprawcy. Przywołana regulacja jest więc w pełni zrozumiała, ponieważ charakter i istota deliktów skarbowych nie tylko nakazują potrzebę ustalenia ich sprawcy, ale przede wszystkim stwarzają szansę takiego ustalenia³⁵. W postępowaniu o wykroczenia skarbowe ze stosowania wyłączone są także przepisy dotyczące środków zapobiegawczych, poszukiwania oskarżonego listem gończym i listu gończego (art. 113 § 3 pkt 1 KKS). Ponadto nie stosuje się enumeratywnie wskazanych w art. 113 § 3 pkt 2 KKS przepisów, z których do przygotowawczej fazy postępowania odnoszą się: art. 18 § 1 KPK o umarzeniu postępowania i przekazywaniu sprawy Policji, gdy czyn jest tylko wykroczeniem, co jest oczywiste, skoro Kodeks karny skarbowy dotyczy ścigania zarówno przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych; art. 325c KPK o wyłączeniu możliwości prowadzenia dochodzenia i potrzeby przejścia na śledztwo wobec osób pozbawionych wolności lub odnośnie których istnieją wątpliwości co do ich poczytalności z uwagi na przyjętą generalną zasadę, że w **sprawach o wykroczenia skarbowe zawsze i tylko prowadzone jest dochodzenie** (art. 152 KKS); art. 589a–589f KPK o przesłuchiwaniu osób czasowo wydanych Polsce dla złożenia zeznań i o tzw. międzynarodowych grupach śledczych, gdyż dotyczy to tylko przestępstw, co do których prowadzi się śledztwo.

W dochodzeniu o czyny karne skarbowe mają więc zastosowanie przepisy mówiące o możliwości niewykonywania pewnych czynności proceduralnych (art. 325g KPK), ograniczenia zakresu zadań postępowania (art. 325h KPK), przy czym z modyfikacjami, które wynikają z wyłączenia ze stosowania przepisów dotyczących pokrzywdzonego i mediacji (art. 113 § 2 pkt 1 KKS). Dochodzenie w przedmiocie wykroczeń skarbowych może odbywać się w jeszcze bardziej uproszczonej formie z mocy art. 152 KKS. Ten ostatni przepis uprawnia każdy organ prowadzący dochodzenie o wykroczenie skarbowe do ograniczenia postępowania jedynie do przesłuchania podejrzanego. W odróżnieniu od przepisów wiodącej procedury karnej (art. 325h KPK) jeszcze bardziej odformalizuje dochodzenie. (...) Kodeks, przyjmując w sprawach o wykroczenia skarbowe istnienie formalnego dochodzenia, stara się maksymalnie uprościć jego czynności. Stąd też **art. 152 KKS daje możliwość (ale nie nakazuje) ograniczenia dochodzenia do przesłuchania podejrzanego (protokolarnie)** i w razie potrzeby podjęcia innych czynności niezbędnych do wniesienia oskarżenia lub innego zakończenia dochodzenia³⁶. Odpowiednie stosowanie KPK oznacza przy tym,

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ Por. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy*, wydanie IV, 2009.

że utrwalanie owych innych czynności następuje obecnie w formie tzw. protokołu skróconego, który ogranicza się do zapisu najbardziej istotnych oświadczeń osób biorących udział w czynności³⁷.

Należy nadmienić, że wszczęcie dochodzenia o wykroczenie skarbowe nie jest przeszkodą do jego zakończenia przez nałożenie grzywny w drodze mandatu karnego (art. 136 § 1 KKS). Wówczas dochodzenie może ograniczyć się do ustalenia przesłanek warunkujących postępowanie mandatowe wskazanych w art. 137 KKS. Na marginesie omawianych zagadnień można zauważyć, że **dochodzenie o wykroczenie skarbowe nie może zakończyć się wnioskiem o warunkowe umorzenie postępowania**, gdyż Kodeks karny skarbowy przewiduje taki środek jedynie co do przestępstw skarbowych (art. 22 § 1 pkt 8a KKS).

O tym, czy stosować uproszczenia proceduralne, decyduje organ prowadzący dochodzenie, który powinien ocenić, czy istnieją wystarczające podstawy do wniesienia aktu oskarżenia lub innego zakończenia sprawy. Podkreślić należy, że jeśli dochodzenie prowadzi organ finansowy, w pierwszej kolejności trzeba rozważyć przesłanki warunkujące złożenie wniosku do sądu o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności sprawcy przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Wynika to z faktu, że w art. 117 § 1 pkt 1 KKS ten tryb został wskazany jako pierwszy. Zatem należy przede wszystkim rozważyć, czy istnieją przesłanki do wyrokowania co do tego środka karnego. Kolejność wyliczenia poszczególnych trybów postępowania odpowiada kolejności rozważania przesłanek stosowania ich w praktyce. Z ogólnego założenia, sprawy, w których może nastąpić dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, **z reguły** (podkreślenie M.Ś.) powinny trafiać do skróconego postępowania negocjacyjnego w sprawie udzielenia zezwolenia na ten środek³⁸. Tak więc dopiero w drugiej kolejności należy rozważać wniesienie aktu oskarżenia skutkującego wdrożeniem szczególnych postępowań – uproszczonego, nakazowego albo nieznanego procedurze karnej postępowania w stosunku do nieobecnych. W uzasadnieniu do projektu Kodeksu karnego skarbowego wyraźnie wskazano, że odmiennie niż w procedurach powszechnych (Kodeks postępowania karnego, Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia), w sprawach karnych skarbowych typowym postępowaniem będą nadal różne tryby szczególne, a nie proces zwyczajny³⁹.

W tym miejscu należy podkreślić, że co do rozstrzygania o odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe żadnego zastosowania nie ma tryb zwyczajny⁴⁰.

Organy finansowe i niefinansowe, a także prokurator, prowadząc dochodzenie, przy podejmowaniu decyzji o jego zakresie muszą brać pod uwagę istotne cele postępowania przygotowawczego w sprawach karnych skarbowych oraz obowiązki procesowe względem stron.

³⁷ T. Grzegorzcyk, *Protokół uproszczony jako nowy sposób utrwalenia czynności procesowych w znowelizowanym postępowaniu karnym i w sprawach o wykroczenia*, Prokuratura i Prawo, nr 11/2003, s. 27–32.

³⁸ Druk sejmowy IV kadencji nr 2375 z dnia 16.12.2003 r., rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, uzasadnienia, s. 132.

³⁹ Druk sejmowy III kadencji nr 1146 z dnia 17.5.1999 r., Rządowy projekt ustawy – Kodeks karny skarbowy, uzasadnienia, s. 97.

⁴⁰ Por. M. Świetlicka, *Postępowanie w sprawach o wykroczenia skarbowe przed sądem I instancji – uwagi praktyczne, cz. II*, Kwartalnik KSSiP, zeszyt 1(3)2012, s. 77.

Szczególnym celem postępowania karnego skarbowego jest wynikające z art. 114 § 1 KKS takie ukształtowanie postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, aby **osiągnąć cele tego postępowania w zakresie wyrównania uszczerbku finansowego** Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innego uprawnionego podmiotu, spowodowanego takim czynem zabronionym. Przepis ten jest więc uzupełnieniem celu postępowania karnego wyrażonego w art. 2 § 1 KPK. Organy prowadzące dochodzenie winny zatem przedsięwziąć takie czynności, które doprowadzą do jego osiągnięcia. Realizacji tego celu służą m.in.: art. 131 § 1 KKS, zezwalający na zabezpieczenie majątkowe uszczerbienia uszczuplonej (narażonej na uszczuplenie) należności publicznoprawnej; instytucja dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, wymagająca uregulowania tej należności (art. 143 § 1 pkt 1, art. 145 § 3 i art. 146 § 1 KKS); art. 156 § 3 KKS, zakładający konieczność uzależnienia przez sąd uwzględnienia wniosku o skazanie bez rozprawy od uszczerbienia tej należności; art. 161 § 1 KKS, przewidujący podobną konstrukcję przy wniosku oskarżonego o skazanie go bez postępowania dowodowego; art. 163 KKS, obligujący do rozstrzygnięcia w orzeczeniu kończącym postępowanie co do przedmiotów zajętych na zabezpieczenie uregulowania uszczuplonej należności publicznoprawnej; oraz przepisy materialnoprawne KKS⁴¹.

Ograniczając zakres dochodzenia o przestępstwa skarbowe, prowadzący je organ **nie może zaniechać czynności związanych z pociągnięciem do odpowiedzialności posiłkowej za grzywnę** podmiotu, który spełnia warunki z art. 24 § 1 KKS. Kategoryczne jest bowiem brzmienie tego przepisu, że za karę grzywny wymierzoną sprawcy przestępstwa skarbowego **czyni się odpowiedzialnym** podmiot (osobę fizyczną, osobę prawną albo jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną, z wyjątkiem państwowych jednostek budżetowych), jeżeli sprawcą czynu zabronionego jest zastępca tego podmiotu prowadzący jego sprawy jako pełnomocnik, zarządca, pracownik lub działający w jakimkolwiek innym charakterze, a zastępowany podmiot odniósł albo mógł odnieść z popełnionego przestępstwa skarbowego jakąkolwiek korzyść majątkową. Pociągnięcie do odpowiedzialności posiłkowej następuje w formie postanowienia, które w postępowaniu przygotowawczym wydaje organ je prowadzący (art. 124 KKS).

Jeżeli prowadzący je organ, pomimo istnienia ku temu podstaw, nie wyda postanowienia o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej, to po skierowaniu sprawy do sądu będzie wymagać rozważenia dokonanie jej zwrotu do uzupełnienia postępowania przygotowawczego⁴². Należy dodać, że w stosunku do tej strony postępowania karnego skarbowego stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące podejrzanego (art. 125 § 1 KKS), dlatego wydanie postanowienia o pociągnięciu podmiotu do odpowiedzialności posiłkowej ma również charakter gwarancyjny, co czyni niedopuszczalnym zwlekanie z podjęciem tej decyzji procesowej lub – dodatkowo – wyprzedzaniem jej przesłuchaniem takiego podmiotu (jego przedstawiciela) w charakterze świadka⁴³. Dla prawidłowej realizacji celów postępowania karnego skarbowego nie bez znaczenia jest możliwość dokonania zabezpieczenia majątkowego nie tylko na mieniu sprawcy przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, ale karę grzywny

⁴¹ Por. T. Grzegorzczak, *op. cit.*

⁴² P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *op. cit.*

⁴³ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wydanie I, Warszawa 2007, s. 609.

i środek karny ściągnięcia równowartości pieniężnej, przypadku przedmiotów można zabezpieczyć także na mieniu podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej (art. 131 § 3 KKS). Czynność tę musi zatem wyprzedzać wydanie postanowienia, statującego ów podmiot w charakterze tej strony procesu (więcej zob. 1.7. pkt j.).

Na organy prowadzące postępowanie przygotowawcze ustawodawca nałożył również szczególne **obowiązki związane z realizacją uprawnień procesowych przez interwenienta**. Jest nim podmiot, który nie będąc podejrzanym w postępowaniu o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, zgłosił roszczenie do przedmiotów podlegających przepadkowi (art. 53 § 41 KKS)⁴⁴. Strona ta w postępowaniu karnym skarbowym ma szczególne uprawnienia (art. 128 KKS), a interwencję może zgłosić do chwili rozpoczęcia przewodu sądowego (art. 127 KKS). Ustawodawca zobligował organy prowadzące postępowanie przygotowawcze do zawiadamiania podmiotu spełniającego warunki do zgłoszenia roszczenia o przysługujących mu uprawnieniach. Konsekwencją jest obowiązek dokonywania w dochodzeniu ustaleń co do miejsca zamieszkania, pobytu lub siedziby takiego podmiotu, gdyż tylko niemożność ich ustalenia zwalnia z obowiązku powiadomienia (art. 127 § 2 KKS), toteż w dochodzeniu nie można zaniechać czynności „poszukiwawczej”, która winna być udokumentowana.

Jednak należy pamiętać, że prowadzenie dochodzenia, nawet przy ograniczonej „skróconej” formie (art. 325h KPK w oparciu o art. 113 § 1 KKS, jak też przy wykroczeniu skarbowym w oparciu o art. 152 KKS), nie ogranicza inicjatywy dowodowej stron (art. 167 KPK w oparciu o art. 113 KKS), a wnioski dowodowe mogą być oddalone jedynie z przyczyn wskazanych w art. 170 KPK (art. 113 § 1 KKS)⁴⁵.

1.6. Uprawnienia i obowiązki prokuratora „scedowane” na finansowe organy postępowania i organy nadrzędne prowadzące i nadzorujące dochodzenie

Unormowania zawarte w art. 122 § 1 KKS są konsekwencją faktu, że w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe finansowe organy postępowania przygotowawczego spełniają w zakresie ścigania i oskarżania te same zadania, które w postępowaniu karnym, toczącym się według zasad Kodeksu postępowania karnego, ma do spełnienia prokurator. Dlatego też w zakresie wielu przepisów dotyczących prokuratora ustawodawca „zrównuje” w sensie procesowym finansowy organ postępowania przygotowawczego z prokuratorem⁴⁶. Jednak należy podkreślić, że **uprawnienia i obowiązki prokuratora organy finansowe zyskują jedynie prowadząc dochodzenie** i to zarówno o przestępstwo skarbowe, jak i o wykroczenie skarbowe. **Nie mają ich, gdy postępowanie prowadzą w formie śledztwa, nawet wszczętego przez siebie**. Zgodnie z brzmieniem art. 122 § 1 KKS, uprawnienie to ogranicza się do tych postępowań, w których finansowy organ postępowania

⁴⁴ W postępowaniu karnym o przestępstwa inne niż skarbowe osoba niebędąca oskarżonym, która zgłasza roszczenie do mienia objętego przepadkiem, może dochodzić swych roszczeń jedynie w postępowaniu cywilnym – art. 421 KPK.

⁴⁵ Por. J. Grajewski (red.), komentarz do art. 325h KPK, *op. cit.*; tenże, komentarz do art. 152, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz aktualizowany*, LEX/el 2012.

⁴⁶ Z. Gostyński, *op. cit.*, s. 64.

przygotowawczego jest kompetentny do ich prowadzenia, a następnie do wnoszenia i popierania aktu oskarżenia przed sądem, a więc **prowadzonych wyłącznie w formie dochodzenia** (art. 155 KKS). Wyjaśnienia wymagają wątpliwości interpretacyjne wynikające z redakcji art. 122 § 1 pkt 1 KKS. **Błędne jest założenie** (choć spotykane w orzecznictwie⁴⁷), iż ustawodawca, określając we wskazanych tam przepisach Kodeksu postępowania karnego przez wyrażenie „prokurator” rozumie **także** „finansowy organ postępowania”, co oznacza, iż **organ ten działa wraz z prokuratorem, „obok” niego, a nie „zamiast”**. Konsekwencją takiej interpretacji, nawiasem mówiąc nieznajdującej także oparcia w innych przepisach Kodeksu karnego skarbowego (art. 122 § 2 i 3) co do dualizmu organów finansowych i prokuratora, byłoby uznanie, że we wszystkich przypadkach wskazanych w art. 122 § 1 pkt 1 KKS zawierających kategorię normy, działacł musiałby prokurator i/wraz z finansowym organem postępowania, bez bliższego określenia ich kompetencji. Dla przykładu, w art. 20 § 1 KPK zawarty jest obowiązek nałożony na prokuratora, wyrażający się słowem „zawiadamia”, do przekazania właściwej okręgowej radzie adwokackiej lub radzie okręgowej izby radców prawnych skargi na obrońcę lub pełnomocnika rażąco naruszających obowiązki procesowe. Jeśliby więc (...) tak interpretować zapis art. 122 § 1 pkt 1 KKS, to taki obowiązek spoczywałby równocześnie na prokuratorze i finansowym organie postępowania. Podobna sytuacja miałaby miejsce w przypadku art. 23 KPK i innych, które zawierają kategorię normy, np. „udział w rozprawie” z art. 46 KPK, do podejmowania określonych czynności. Przy wskazanej interpretacji do absurdu doszłoby m.in. podczas stosowania art. 71 § 2 KPK w oparciu o art. 122 § 1 pkt 1 KKS, a więc, że „Za oskarżonego uważa się osobę, przeciwko której prokurator i/wraz z finansowym organem postępowania przygotowawczego złożył wniosek o warunkowe umorzenie postępowania”⁴⁸. Rola prokuratora w takich sprawach została wyraźnie określona. Przede wszystkim wyłącznie dla niego zostały zastrzeżone niektóre czynności wskazane w § 2 art. 122 KKS⁴⁹, zaś § 3 tego przepisu jednoznacznie określa, że poprzednie paragrafy nie mają zastosowania, jeśli prokurator przejmie sprawę do swego prowadzenia (więcej zob. 1.8.). Należy podkreślić, że ustawodawca w uzasadnieniu projektu nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego⁵⁰ określił, że w art. 122 KKS **następuje „scedowanie” pewnych uprawnień i obowiązków prokuratora na finansowe organy prowadzące dochodzenie o czyny karnoskarbowe**.

Powyższe uwagi mają pełne zastosowanie do art. 122 § 1 pkt 2 KKS, w którym we wskazanych tam przepisach Kodeksu postępowania karnego **przez wyrażenie „prokurator” rozumie się „organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego”**. Nie ulega wątpliwości, że użyte w tym wypadku słowo „także” oznacza „zamiast” prokuratora, a nie „obok” niego.

⁴⁷ Wyrok Sądu Okręgowego w Łodzi z dnia 7.7.2010 r., V Ka 510/10.

⁴⁸ M. Świątlicka, *Glosa krytyczna do wyroku Sądu Okręgowego w Łodzi z dnia 7.7.2010 r. V Ka 510/10*, LEX nr 686996.

⁴⁹ Więcej: M. Świątlicka, „Odpowiednie” stosowanie Kodeksu postępowania karnego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, *Prokuratura i Prawo* 2006/10, s. 69.

⁵⁰ Druk sejmowy IV kadencji nr 2375 z dnia 16.12.2003 r., rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, uzasadnienia, s. 125.

1.7. Rola prokuratora w dochodzeniach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe prowadzonych przez finansowe organy postępowania przygotowawczego

Ustawodawca przyjął, że część kompetencji prokuratora, ze względów gwarancyjnych, nawet w uproszczonej formie postępowania – dochodzeniu, także o wykroczenie skarbowe, nie została przekazana finansowym organom postępowania przygotowawczego. Dotyczy to zwłaszcza czynności procesowych, które wkraczają w obszar wolności i praw obywatelskich gwarantowanych przez Konstytucję Rzeczypospolitej Polskiej. W zakresie tych czynności, które ze względu na ich gwarancyjny charakter muszą pozostać w wyłącznej dyspozycji prokuratora, **przepis art. 122 § 2 KKS uprawnia organy skarbowe i celne do wystąpienia z wnioskiem do prokuratora o podjęcie czynności przewidzianych w enumeratywnie wyliczonych przepisach Kodeksu postępowania karnego.**

Niezbędne wydaje się sformułowanie kilku ogólnych uwag. Po pierwsze jest bezsporne, że wniosek **finansowego organu postępowania karnego nie obliguje prokuratora do niczego więcej, jak tylko do jego rozpoznania.** Po drugie czynność dokonana na wniosek finansowego organu postępowania przygotowawczego **jest czynnością prokuratora ze wszystkimi konsekwencjami.** Po trzecie **prokurator nie musi w żaden sposób uzasadniać odmowy.** Po czwarte w razie odmowy **finansowemu organowi postępowania przygotowawczego, nie przysługuje żaden środek zaskarżenia**⁵¹. W odniesieniu do pierwszej uwagi wyjątkiem jest zobligowanie prokuratora do objęcia nadzorem dochodzenia prowadzonego przez finansowy organ postępowania w przypadku powołania na wniosek tego ostatniego biegłych lekarzy psychiatrów w celu wydania opinii o stanie zdrowia psychicznego podejrzanego tak w chwili popełnienia czynu, jak i o zdolności do udziału w postępowaniu karnym skarbowym. Taki sam obowiązek, tj. objęcie nadzorem dochodzenia, spoczywa na prokuratorze w przypadku uwzględnienia przezeń wniosku finansowego organu postępowania przygotowawczego i wystąpienia do sądu o tymczasowe aresztowanie podejrzanego. Ten ostatni przypadek dotyczy wyłącznie postępowań o przestępstwa skarbowe, gdyż w stosunku do sprawców wykroczeń wyłączona jest możliwość stosowania jakichkolwiek środków zapobiegawczych (art 113 § 3 pkt 1 KKS)⁵² (więcej zob. 1.8.).

Właściwość prokuratora, do którego organ finansowy powinien kierować wnioski o dokonanie czynności wskazanych w art. 122 § 2 KKS, wynika z odpowiedniego stosowania § 123 Regulaminu. Jest nim **prokurator prokuratury rejonowej,** na obszarze właściwości której **popelniono przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe,** przy czym przepisy art. 31 § 2 KPK i art. 32 § 1 KPK stosuje się odpowiednio. Jeżeli przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe popełniono na obszarze właściwości kilku jednostek organizacyjnych, postępowanie przygotowawcze prowadzi się lub nadzoruje w jednostce organizacyjnej, na której obszarze właściwości najpierw wszczęto postępowanie przygotowawcze (§ 126.1. Regulaminu).

⁵¹ Z. Gostyński, *op. cit.*, s. 112.

⁵² M. Świetlicka, *Komentarz praktyczny do art. 122 § 2 Kodeksu karnego skarbowego*, LEX dla sędziego i prokuratora 2012.

W praktyce powstają wątpliwości czy sprawy, w których finansowy organ występuje do prokuratora z wnioskiem o dokonanie czynności, należy rejestrować w repertorium „Ds.”. Co do zasady, są to czynności incydentalne, które nie łączą się z obejmowaniem spraw nadzorem, toteż zgodnie z § 74 ust. 1 pkt 1 Zarządzenia Prokuratora Generalnego Nr 5/10 z dnia 31.3.2010 r. w sprawie organizacji i zakresu działania sekretariatów oraz innych działów administracji w powszechnych jednostkach organizacyjnych prokuratury, **rejestrowane powinny być w rejestrze „Ko/kks”**. Natomiast jeżeli prokurator zdecyduje o przejściu sprawy do prowadzenia (art. 122 § 3 KKS) albo objmie nadzorem z mocy prawa (art. 122 § 2 zd. 2 KKS), należy wpisać ją do repertorium „Ds.” – § 63 ust. 1 pkt 9 cytowanego zarządzenia.

a) Art. 122 § 2 KKS, zachowując chronologię Kodeksu postępowania karnego, w pierwszej kolejności zastrzega do czynności prokuratora **reglamentację swobodnego porozumiewania się z obrońcą i kontrolę ich korespondencji** (ograniczającą prawo podejrzanego do obrony), co może mieć miejsce jedynie w ciągu 14 dni od dnia tymczasowego aresztowania (art. 73 § 2 § 3 § 4 KPK)⁵³. Po upływie tego czasu tymczasowo aresztowany może porozumiewać się ze swoim obrońcą bez udziału innych osób, a jego korespondencję z obrońcą należy niezwłocznie przesłać do adresata bez cenzurowania, umieszczając na kopercie adnotację „Bez cenzury” opatrzoną datą i podpisem, co wynika z § 200 Regulaminu. W tym miejscu należy zwrócić uwagę na **dwa zasadnicze zagadnienia**, które będą miały także zastosowanie w innych sytuacjach procesowych związanych z występowaniem finansowego organu postępowania przygotowawczego o zastosowanie środków związanych z pozbawieniem wolności podejrzanego. Po pierwsze **pozbawienie wolności w tej lub innej sprawie podejrzanego o przestępstwo skarbowe z reguły⁵⁴ obliuguje do wszczęcia śledztwa, zgodnie z dyspozycją art. 151a § 1 pkt 4 KKS**. W takim przypadku nie ma już zastosowania art. 122 § 2 KKS, gdyż finansowy organ postępowania przygotowawczego, nawet jeśli sam wszczął śledztwo, „traci” wynikające z art. 122 § 1 KKS uprawnienia prokuratora, który zawsze nadzoruje albo prowadzi postępowanie w tej formie, co czyni bezprzedmiotowymi rozważania o „prokuratorских” uprawnieniach organu finansowego. Po drugie **art. 113 § 3 pkt 1 KKS wyklucza możliwość stosowania wobec sprawcy wykroczenia skarbowego jakichkolwiek środków zapobiegawczych, w tym tymczasowego aresztowania**, toteż omawiana sytuacja procesowa nie będzie występowała w dochodzeniu o ten czyn.

⁵³ Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z dnia 10.12.2012 r. K 25/11 (Dz.U. z 2012 r., poz. 1426) uznał, że art. 73 § 3 ustawy z dnia 6.6.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 1997 r., Nr 89, poz. 555 ze zm.) przez to, że nie wskazuje przesłanek, których zaistnienie uprawniałoby prokuratora do zastrzeżenia kontroli korespondencji podejrzanego z obrońcą, jest niezgodny z art. 42 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz że przepis ten traci moc obowiązującą z upływem 12 (dwunastu) miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej. Wyrok opublikowano w Dz.U. z dnia 18.12.2012 r., poz. 1110. Art. 73 § 2 zmieniony został przez art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 27.9.2013 r. (Dz.U. z 2013 r., poz. 1282) zmieniającej Kodeks postępowania karnego z dnia 20.11.2013 r.

⁵⁴ Wyjątkiem, pozwalającym na prowadzenie dochodzenia, którego gospodarzem może być finansowy organ postępowania przygotowawczego, jest zatrzymanie lub tymczasowe aresztowanie zastosowane wobec sprawcy zatrzymanego na gorącym uczynku lub bezpośrednio potem (art. 151 § 1 pkt 4 KKS).

- b) Uwagi powyższe mają zastosowanie także w innych sytuacjach procesowych, w jakich art. 122 § 2 KKS upoważnia finansowy organ postępowania przygotowawczego do występowania do prokuratora o podjęcie czynności związanych z naruszeniem podstawowego prawa do wolności, gwarantowanego przez Konstytucję. Począwszy od zatrzymania i przymusowego doprowadzenia osoby podejrzanej (art. 247 KPK), poprzez złożenie wniosku o zastosowanie tymczasowego aresztowania (art. 250 § 2 § 3 KPK), aż do domagania się stosowania tego środka na dalszy czas oznaczony (art. 263 § 2 KPK). Nadmienić należy, że tymczasowo aresztowany w śledztwie pozostaje zawsze do dyspozycji prokuratora, który bez konieczności odwoływania się do Kodeksu karnego skarbowego, na podstawie art. 73 § 2 i 3 KPK (oraz art. 215 § 1 KKW) w zarządzeniu zastrzega warunki osobistego bądź korespondencyjnego porozumiewania się podejrzanego z obrońcą. Na marginesie zasygnalizować należy, że jedynie prokurator zarządza zezwolenie (bądź jego odmowę) na widzenie tymczasowo aresztowanego z innymi osobami (art. 217 § 1 KKW). Uprawnienia tego nie ma finansowy organ postępowania przygotowawczego, nawet jeśli wszczął śledztwo i je prowadzi. Warto podkreślić, że **jedynie prokurator może uchylić tymczasowe aresztowanie zastosowane przez sąd na jego wniosek w śledztwie prowadzonym przez finansowy organ postępowania przygotowawczego** (art. 253 § 2 KPK w oparciu o art. 113 § 1 KKS) **oraz rozstrzygać w przedmiocie wniosku podejrzanego o uchylenie lub zmianę środka zapobiegawczego** (art. 254 § 1 KPK w oparciu o art. 113 § 1 KKS). **Wystąpienie finansowych organów postępowania przygotowawczego o wniesienie do sądu wniosku o zastosowanie tymczasowego aresztowania obliuguje prokuratora jedynie do jego rozpoznania.** W wypadku uwzględnienia wniosku przez prokuratora, gdy sąd nie znajdzie podstaw do zastosowania tego środka zapobiegawczego, a podejrzany nie był zatrzymany (pozbawiony wolności), postępowanie nadal może toczyć się w uproszczonej formie dochodzenia. W takiej sytuacji procesowej **nadzór nad nim z mocy prawa – art. 122 § 2 zd. 2 KKS – obejmuje prokurator, a traci finansowy organ nadrzędny** (więcej zob. 1.8.).
- c) **Pozostałe środki przymusu**, od stosowania innych niż tymczasowe aresztowanie środków zapobiegawczych (art. 250 § 4 KPK), aż do wnioskowania do sądu o orzeczenie przepadku przedmiotu poręczenia bądź ściągnięcia sumy poręczenia (art. 270 KPK), **pozostawiono także w sferze uprawnień prokuratora.** Jeżeli zachodzą wątpliwości co do podstawy faktycznej zastosowania środka zapobiegawczego określonej w art. 249 § 1 KPK, prokurator może zlecić finansowemu organowi dokonanie niezbędnych czynności dowodowych lub dokonać je osobiście (§ 191 Regulaminu). **Prokurator ma obowiązek**, wynikający z art. 249 § 3 zd. 1 KPK stosowany w oparciu o art. 113 § 1 KKS, **przesłuchać podejrzanego przed zastosowaniem każdego środka zapobiegawczego.** Gwarancyjny charakter tej czynności powoduje, że przesłuchanie należy uznać za niezbędne zarówno wówczas, gdy stosuje się w ogóle po raz pierwszy określony środek zapobiegawczy, jak i wtedy, gdy obok już zastosowanego (np. dozoru) po jakimś czasie stosuje się dodatkowo inny środek (np. zakaz opuszczania kraju)⁵⁵. Rozważyć jednak należy, czy samo zwrócenie się do prokuratora o zastosowanie środka zapobiegawczego

⁵⁵ T. Grzegorzcyk, *Kodeks postępowania karnego*, Kraków 2005, s. 629.

obliguje go do przesłuchania podejrzanego. Uzasadnione wydaje się odstąpienie od tej czynności, gdy prokurator po analizie wniosku i akt dochodzenia dostrzeże bezpodstawność żądania finansowego organu. Stwierdził np., że czyn zarzucany podejrzanemu nie jest przestępstwem skarbowym tylko wykroczeniem skarbowym, gdyż kwota uszczuplonej należności publicznoprawnej nie przekracza progu ustawowego. W związku z tym, że w dochodzeniu o wykroczenie skarbowe w ogóle wyłączone są przepisy Kodeksu postępowania karnego dotyczące środków zapobiegawczych (art. 113 § 3 KKS), możliwość ich stosowania nie wchodzi w rachubę. W tym miejscu należy podkreślić, że samo zrealizowanie wniosków i zastosowanie środków zapobiegawczych nie ma wpływu na dalszą formę postępowania przygotowawczego i sprawowanie nadzoru, toteż postępowanie może toczyć się w formie dochodzenia pod nadzorem właściwego organu nadrzędnego nad urzędem celnym, urzędem skarbowym albo inspektorem kontroli skarbowej (więcej zob. 1.8.).

- d) **Do wyłącznej decyzji prokuratora pozostawiono także zwolnienie od zachowania tajemnicy służbowej, funkcyjnej lub zawodowej osób obowiązyanych do jej przestrzegania** (art. 180 § 1 KPK w oparciu o art. 113 § 1 KKS). Zastrzec trzeba, że gdy chodzi o tajemnicę zawodową notariusza, adwokata, radcy prawnego, lekarza i dziennikarza, to zwolnienie z niej leży tylko w gestii sądu (art. 180 § 2 KPK w oparciu o art. 113 § 1 KKS). Przed omówieniem wątpliwości związanych z tym, który organ procesowy jest uprawniony w dochodzeniu o czyny skarbowe do złożenia stosownego wniosku do sądu, zaznaczyć należy, że potrzeba dokonywania wszystkich wskazanych wyżej czynności oczywiście może powstać także w dochodzeniu prowadzonym przez finansowy organ postępowania przygotowawczego. Podkreślić przy tym trzeba, że finansowy organ postępowania przygotowawczego prowadzący dochodzenie, ani organ nadrzędny nad nim nie uzyskał uprawnienia prokuratora do składania wniosku do sądu o wydanie zezwolenia na zwolnienie od tajemnicy zawodowej notariusza, adwokata, radcy prawnego, lekarza oraz dziennikarza (art. 122 § 1 KKS), ani też do zwracania się do prokuratora o podjęcie czynności, umożliwiających przesłuchanie tych świadków na okoliczności objęte tajemnicą zawodową (art. 122 § 2 KKS). Luka ta uniemożliwia udzielenie jednoznacznej odpowiedzi, jak należy postąpić w omawianej sytuacji w dochodzeniu karnym skarbowym prowadzonym przez organy finansowe. Szczególna rola zaufania publicznego, jaką spełniają przedstawiciele tych pięciu zawodów, nakazuje traktować zwalnianie ich z zachowania tajemnicy zawodowej jako przypadek wyjątkowy, stosowany wyłącznie wówczas, gdy jest to niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości, a okoliczność, odnośnie której ma to nastąpić, nie może być ustalona na podstawie innego dowodu⁵⁶. Zasadne wydaje się **pozostawienie prokuratorowi dokonania wstępnej oceny przesłanek do wydania przez sąd zezwolenia na przesłuchanie świadków w trybie wskazanym w art. 180 § 2 KPK**. Czyniąc zadość funkcjom gwarancyjnym prokuratora, skłaniać się należy do pozostawienia do jego uprawnień decyzji o złożeniu do sądu wskazanego wyżej wniosku na takich za-

⁵⁶ *Ibidem*, s. 453.

sadach, jakie wynikają z art. 122 § 2 KKS⁵⁷. Należy się również odnieść do innej szczególnej sytuacji procesowej w ramach art. 180 § 1 KPK, związanej ze zwolnieniem z obowiązku ujawniania **informacji objętych tajemnicą bankową**, które niewątpliwie często są niezbędne do poczynienia prawidłowych ustaleń faktycznych w sprawach karnych skarbowych, także na etapie zmierzającym do ustalenia sprawcy przestępstwa skarbowego. Sytuację taką przewidział ustawodawca, stanowiąc w art. 106 b ust. 1 prawa bankowego⁵⁸, że **prokurator prowadzący postępowanie o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe może żądać od banku**, osób zatrudnionych w banku oraz osób, za pośrednictwem których bank wykonuje czynności bankowe, udzielenia informacji stanowiących tajemnicę bankową **jedynie na podstawie postanowienia wydanego na jego wniosek przez właściwy miejscowo sąd okręgowy**, to jest sąd, w okręgu którego popełniono przestępstwo skarbowe (art. 31 KPK). Należy podkreślić, że **ten przepis prawa bankowego nie ma żadnego zastosowania w dochodzeniu o wykroczenie skarbowe**. Finansowe organy postępowania przygotowawczego ani organy nadrzędne nad nim w żadnym przepisie prawa nie zostały wyposażone w uprawnienie do występowania z wnioskiem w tym przedmiocie do sądu. Zaznaczyć należy, że finansowy organ (tak jak i prokurator), gromadząc materiał dowodowy w sprawie, w której niezbędne jest uzyskanie informacji chronionych tajemnicą bankową, powinien w pierwszej kolejności wykorzystać możliwości, jakie daje przepis art. 105 ust. 1 pkt 2b, e, t prawa bankowego. Uzyskanie informacji w oparciu o powyższy przepis nie wymaga uchylecia tajemnicy bankowej, a jedynym wymaganym warunkiem jest to, by postępowanie przygotowawcze było w fazie *in personam*⁵⁹. Wracając do omawianej sytuacji procesowej, gdy organy skarbowe lub celny prowadzą dochodzenie o przestępstwo skarbowe „w sprawie”, to powstaje konieczność zastosowania wniosku „kaskadowego”. Organ prowadzący postępowanie składa wniosek do prokuratora o wystąpienie do właściwego sądu okręgowego o wydanie postanowienia zezwalającego na udzielenie informacji bankowych. Zaznaczyć należy, że obowiązkiem prokuratora, składającego wniosek o udzielenie zgody na udostępnienie informacji stanowiących tajemnicę bankową na podstawie art. 106b prawa bankowego jest wykazanie, iż w sprawie zachodzi sytuacja szczególna, uzasadniająca zastosowanie przedmiotowej instytucji, a więc wskazanie, że udzielenie zgody na tym etapie postępowania jest konieczne dla osiągnięcia celów postępowania karnego. Sąd, rozpoznając taki wniosek i mając na względzie wyjątkowy charakter tego instrumentu, winien wnikliwie te okoliczności zbadać, a więc ustalić, czy w sprawie konieczne jest stosowanie tego przepisu wyjątkowego, dotyczącego materii chronionej zakazami dowodowymi, czy też prokurator może zgromadzić niezbędne dowody bez potrzeby uchylecia tajemnicy bankowej⁶⁰. Takie **wymogi szczególne winien spełniać także wniosek finansowego**

⁵⁷ M. Świetlicka, „Odpowiednie” stosowanie Kodeksu postępowania karnego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, Prokuratura i Prawo 2006/10, s. 77–78.

⁵⁸ Ustawa z dnia 29.8.1997 r. – Prawo bankowe (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r., poz. 1376 ze zm.).

⁵⁹ Por. postanowienie Sądu Apelacyjnego w Lublinie z dnia 22.10.2008 r., II AKz 508/08, Lex nr 477873.

⁶⁰ *Ibidem*.

organu kierowany do prokuratora, zwłaszcza że prokurator ma wówczas incydentalny kontakt ze sprawą. Formalne warunki wniosku określone są w ust. 2 art. 106b prawa bankowego, wedle którego pismo procesowe powinno zawierać numer lub sygnaturę sprawy, opis przestępstwa skarbowego wraz z kwalifikacją prawną, którego dotyczy postępowanie przygotowawcze, okoliczności uzasadniające potrzebę udostępnienia informacji, wskazanie osoby lub jednostki organizacyjnej, której dotyczą informacje, podmiot zobowiązany do udostępnienia informacji i danych, rodzaj i zakres informacji. Po rozpatrzeniu wniosku sąd, w drodze postanowienia, wyraża zgodę na udostępnienie informacji, określając ich rodzaj i zakres, osobę lub jednostkę organizacyjną, których dotyczą, oraz podmiot zobowiązany do ich udostępnienia, albo odmawia udzielenia zgody na udostępnienie informacji. Jak już zaznaczono, **zrealizowanie przez prokuratora wniosku finansowego organu postępowania przygotowawczego jest czynnością prokuratora ze wszystkimi konsekwencjami**, toteż odpowiednie zastosowanie ma ust. 4 art. 106b prawa bankowego stanowiący, że na postanowienie sądu o nieuwzględnieniu w całości lub częściowo wniosku prokuratorowi, wnioskującemu o wydanie postanowienia, przysługuje zażalenie. Dalszą konsekwencją będzie wynikający z ust. 5 art. 106b prawa bankowego obowiązek prokuratora, który uzyskał zgodę sądu okręgowego, poinformowania podmiotu obowiązującego do udzielenia informacji o treści postanowienia, co jest równoznaczne z żądaniem ich przedstawienia. Koniecznym wydaje się również wyznaczenie terminu, w którym wzywany podmiot winien informacji udzielić. Brak natomiast ustawowego wymogu załączenia do przesyłanej informacji odpisu postanowienia sądu, co jest konieczne do weryfikacji legalności żądania, ponieważ właśnie postanowienie sądu jest podstawą żądania ujawnienia informacji objętych tajemnicą bankową. Choć obowiązek doręczenia omawianego postanowienia nie wynika ani z prawa bankowego, ani z art. 100 § 2 KPK, wydaje się, że korzystnym byłoby wykształcenie się praktyki załączania go do informacji⁶¹.

- e) **Otwarcia korespondencji lub zarządzenie jej otwarcia w fazie przygotowawczej procesu karnego skarbowego może dokonać wyłącznie prokurator (art. 218 § 1 zd. 2 KPK)**. W tym miejscu należy zaznaczyć, że finansowe organy postępowania przygotowawczego **prowadząc dochodzenie, uzyskały uprawnienie – art. 218 § 1 zd. 1 KPK, w oparciu o art. 122 § 1 pkt 1 KKS –** żądania od urzędów, instytucji i podmiotów prowadzących działalność w dziedzinie poczty lub telekomunikacyjną oraz od urzędów celnych, instytucji i przedsiębiorstw transportowych wydania korespondencji, przesyłek oraz wykazu połączeń telekomunikacyjnych lub innych przekazów informacji. Żądanie to musi mieć formę postanowienia, w którym organ finansowy musi wykazać, że jego zrealizowanie ma znaczenie dla toczącego się postępowania. Wspomnieć należy, że w oparciu o **art. 129 KKS** (stanowiący przepis szczególny w stosunku do art. 218 § 1 KKS), gdy dochodzenie o przestępstwa skarbowe lub wykroczenie skarbowe prowadzi niefinansowe organy lub finansowe, ale pod nadzorem prokuratora, wynikającym z zastosowania art. 122 § 2 zd. 2 lub § 3 KKS, w **wypadkach niecierpiących zwłoki mogą żądać od podmiotów wymienionych w art. 218 § 1 KKS zatrzy-**

⁶¹ Por. F. Zoll (red.), *Prawo bankowe. Komentarz*, tom I i II, Kraków 2005.

mania przesyłki, co do której istnieje podejrzenie, że zawiera przedmioty przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Nie chodzi przy tym o wydanie tej przesyłki organowi dochodzenia, a o jej zatrzymanie do czasu wydania przez prokuratora postanowienia, który może już żądać jej wydania⁶². Wówczas rola prokuratora polega i na wydaniu postanowienia, i na zatwierdzeniu – w nieprzekraczalnym terminie 7 dni – postanowienia organu prowadzącego dochodzenie. Jeśli prokurator nie zatwierdzi postanowienia w tym terminie i nie zażąda wydania przesyłki, należy ją zwolnić, czyli doręczyć adresatowi. W obu omówionych sytuacjach procesowych decyzją otwarcia wydanej korespondencji i innych informacji uzyskanych w tym trybie przysługuje wyłącznie prokuratorowi. Może on uczynić to sam lub zarządzić otwarcie, przy czym nie ma przeszkód, by wykonanie tego zarządzenia zlecić prowadzącemu dochodzenie organowi⁶³. Tak jak w przypadku art. 180 § 2 KPK (zob. 1.7. pkt d), ustawodawca nie odniósł się do trybu stosowania art. 218 a § 1 KPK w dochodzeniach prowadzonych przez urząd celny, urząd skarbowy albo inspektora kontroli skarbowej. Nie wyposażył bowiem żadnego finansowego organu w to uprawnienie „zamiast” prokuratora (art. 122 § 1 KKS), ani też nie upoważnił go do wystąpienia ze stosownym wnioskiem do prokuratora (art. 122 § 2 KKS). Nie sposób uznać, że czynność zabezpieczenia danych informatycznych miałaby być wykluczona ze stosowania w sprawach karnych skarbowych, zwłaszcza że przepis ten nie znalazł się w art. 113 § 2 i § 3 KKS, zawierającym katalog przepisów wyłączonych. Lukę tę można wypełnić jedynie poprzez interpretację, że skoro finansowy organ postępowania przygotowawczego nie został wyposażony w uprawnienia prokuratora, nie można przepisu art. 218 a § 1 KPK stosować rozszerzająco. Dbając o funkcje gwarancyjne prokuratora, skłaniać się należy do pozostawienia do jego uprawnień decyzji o wydaniu postanowienia o zabezpieczeniu danych teleinformatycznych, co powinno być wynikiem wniosku finansowego organu na takich zasadach, jakie zawarte w art. 122 § 2 KKS.

- f) Kompetencji prokuratora pozostawiono także wnioskowanie do sądu o zezwolenie na kontrolę i utrwalanie rozmów (art. 237 § 1 i 2 KPK). Zauważyć należy, że w typowej sytuacji, tj. poza wypadkiem niecierpiącym zwłoki, na tle art. 122 § 2 KKS, ma się do czynienia ze swoistym „spiętrzeniem” wniosków o dokonanie czynności procesowej, gdyż najpierw finansowy organ dochodzenia będzie wnioskować do prokuratora, potem zaś prokurator do sądu. Może to wpłynąć na przesunięcie w czasie zarządzenia kontroli i rejestracji rozmów telefonicznych, a tym samym powodować utratę możliwych do osiągnięcia dowodów⁶⁴. Nie można przy tym pominąć faktu, że w procesie karnym skarbowym podsłuch procesowy dokonywany może być jedynie wyjątkowo, gdyż w wyczerpującym katalogu czynów określonych w art. 237 § 3 KPK w zasadzie tylko przestępstwa skarbowe, popełnione w ramach zorganizowanej grupy przestępczej (pkt 14), uzasadniałyby zarządzenie kontroli i utrwalania rozmów. Pozostaje jeszcze druga przesłanka do zarządzenia tej czynności, to jest powstanie w postępowaniu karnym skarbowym uzasadnionej obawy popełnienia innego przestępstwa – „pospolitego”, określone-

⁶² Por. T. Grzegorzczak, *op. cit.*

⁶³ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *op. cit.*

⁶⁴ Z. Gostyński, *op. cit.*, s. 116.

go w cytowanym wyżej przepisie. Wszystkie te okoliczności co do zasady dotyczą czynów, w stosunku do których postępowanie przygotowawcze prowadzone jest pod nadzorem prokuratora, gdyż albo obligują finansowe organy do wszczęcia śledztwa jako popełnione w warunkach skutkujących nadzwyczajnym obostrzeniem kary (art. 37 § 1 pkt 5 KKS), albo dotyczą czynów, do których ścigania nie są uprawnione finansowe organy. Znacznie większe znaczenie przy ściganiu czynów skarbowych ma stosowanie podsłuchu operacyjnego – przedprocesowego, zwłaszcza przez wywiad skarbowy⁶⁵. W związku z tym odnieść się należy do uprawnienia prokuratora – wynikającego z art. 237a KPK – do wystąpienia do sądu o wyrażenie zgody następczej na wykorzystanie w postępowaniu karnym skarbowym uzyskanego tą drogą dowodu popełnienia przestępstwa skarbowego przez osobę, w stosunku do której kontrola nie była stosowana, innego niż objęte zarządną kontrolą albo popełnionego przez inną osobę. Zastrzec należy, że dowody takie mogą być wykorzystane jedynie wtedy, gdy dotyczą przestępstw popełnionych w okolicznościach wskazanych w art. 237 § 3 KPK, mają zatem zastosowanie uwagi poczynione wyżej, a dotyczące roli prokuratora jako jedynego organu uprawnionego do wnioskowania do sądu o wyrażenie zgody następczej.

- g) O ile finansowym organom postępowania przygotowawczego prowadzącym dochodzenie przekazano uprawnienia prokuratora do zarządzenia przesłuchania świadka z udziałem biegłego lekarza lub psychologa oraz poddania podejrzanego badaniom przez takiegoż specjalistę (art. 192 § 2 KPK w oparciu o art. 122 § 1 pkt 1 KKS), o tyle **powołanie biegłych lekarzy psychiatrów** w celu wydania opinii o stanie zdrowia psychicznego podejrzanego oraz wnioskowanie do sądu o obserwację w zakładzie leczniczym **ustawodawca zastrzegł do decyzji prokuratora** (art. 202, art. 203 KPK w zw. z art. 122 § 2 KKS). Odmienne niż w postępowaniu o wykroczenie, gdzie do stwierdzenia stanu zdrowia psychicznego obwinionego powołuje się jednego biegłego psychiatrę (art. 42 § 2 Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia), **zarówno co do sprawy wykroczenia skarbowego, jak i przestępstwa skarbowego stosuje się art. 202 KPK, nakazujący powołać co najmniej dwóch biegłych lekarzy psychiatrów**. Zasygnalizować należy, że wątpliwości co do poczytalności podejrzanego o przestępstwo skarbowe są wskazaniem nakazującym wszcząć śledztwo, chyba że zaistnieją przesłanki opisane w § 4 art. 79 KPK, eliminujące obligatoryjność obrony. Ma to miejsce wówczas, gdy biegli stwierdzili, że poczytalność podejrzanego w chwili popełnienia zarzucanego mu czynu, jak i w czasie postępowania nie budzi wątpliwości. Pomimo dążenia ustawodawcy do dostosowania przepisów postępowania o czyny karne skarbowe do procedury karnej, odmienne ukształtowane zostały przepisy nakazujące prowadzenie śledztwa w przypadku wątpliwości co do poczytalności podejrzanego. Od nowelizacji Kodeksu postępowania karnego z dnia 12.7.2007 r.⁶⁶, zgodnie z art. 325c pkt 2 nastąpiło uznanie, że dochodzenie jest niedopuszczalne nie od momentu pojawienia się uzasadnionej wątpliwości co do poczytalności oskarżonego, lecz dopiero gdy biegli lekarze psychiatrzy powołani do wydania opinii

⁶⁵ Ustawa z dnia 28.9.1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r., Nr 41, poz. 214 ze zm.).

⁶⁶ Ustawa z dnia 29.3.2007 r. o zmianie ustawy o prokuraturze, ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2007 r., Nr 64, poz. 432).

w tej sprawie stwierdzą, że jego poczytalność w chwili popełnienia zarzucanego mu czynu lub w czasie postępowania jest wyłączona lub ograniczona⁶⁷. Interpretacja autonomicznego przepisu procedury skarbowej – art. 151a § 1 pkt 5 prowadzi do wniosku, że w przypadku wątpliwości co do poczytalności podejrzanego o przestępstwo skarbowe należy najpierw wszcząć śledztwo, a następnie po ich usunięciu, można powrócić do formy dochodzenia⁶⁸ (więcej zob. śledztwo 1.9.). **Ustawodawca wykluczył możliwość prowadzenia śledztwa o wykroczenie skarbowe**, przyjmując w art. 113 § 3 pkt 2 KKS, że w przypadku postępowania przygotowawczego o tego rodzaju czyny nie ma zastosowania art. 325c KPK, zawierający przesłanki wyłączające prowadzenie dochodzenia. Zaznaczyć należy, że w **przypadku wydania postanowienia o powołaniu biegłych lekarzy psychiatrów, z mocy prawa prokurator obejmuje nadzorem postępowanie, także dochodzenie o wykroczenie skarbowe**, bez względu na wynik badania psychiatrycznego (zob. 1.8.).

- h) W postępowaniu przygotowawczym o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe jedynie prokurator jest uprawniony do **zarządzenia wywiadu środowiskowego** oraz, o ile wystąpią ku temu przesłanki, do wyłączenia osoby przeprowadzającej wywiad (art. 214 § 1 i § 8 KPK). Finansowy organ prowadzący dochodzenie może składać do prokuratora wnioski o wydanie postanowienia w tym przedmiocie. Podkreślić należy, że w **sprawach karnych skarbowych nie występują okoliczności obligujące sporządzenie wywiadu środowiskowego, toteż nie ma zastosowania art. 214 § 2 KPK**.
- i) Do wyłącznego uprawnienia prokuratora w postępowaniu przygotowawczym o czyny karne skarbowe pozostało **dokonanie przeszukania lub jego polecenie**, czyli wykrywczej czynności dowodowej, będącej jednocześnie środkiem przymusu, pozwalającym na legalne wkroczenie w sferę konstytucyjnie gwarantowanych praw i wolności osobistych w postaci nietykalności osobistej (art. 41 ust. 1 Konstytucji) i nienaruszalności mieszkania (art. 50 Konstytucji)⁶⁹. Zasygnalizować należy, że **prokurator może polecić przeprowadzenie przeszukania zarówno Policji, jak i prowadzącemu dochodzenie organowi finansowemu** (art. 220 § 1 KPK, art. 122 § 2 KKS i art. 150 KKS).
- j) Jedynym organem kompetentnym do **wydania postanowienia o zabezpieczeniu majątkowym** w postępowaniu przygotowawczym, bez względu na jego formę, jest **prokurator** (art. 293 KPK). Finansowy organ postępowania przygotowawczego, prowadząc dochodzenie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, na podstawie art. 122 § 2 KKS może wystąpić do prokuratora z wnioskiem o wydanie postanowienia w tym przedmiocie. Zaznaczyć przy tym należy, że procedura karna skarbowa zawiera autonomiczne przepisy, dotyczące tego środka przymusu procesowego zawarte w rozdziale 13. **Regulacja art. 131 KKS stanowi uzupełnienie art. 291 KPK**, zmierzające do poszerzenia katalogu środków reakcji karnej, które mogą być przedmiotem zabezpieczenia majątkowego,

⁶⁷ Druk sejmowy V kadencji nr 1113 z dnia 2.11.2006 r., rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o prokuraturze oraz niektórych innych ustaw, uzasadnienia, s. 12.

⁶⁸ Por. H. Skwarczyński, *Śledztwo w sprawach karnych skarbowych*, Prokuratura i Prawo 2007/9, s. 78–106; P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, komentarz do art. 151a, *op. cit.*

⁶⁹ T. Grzegorzcyk, J. Tylman, *Polskie postępowanie karne*, Warszawa 1998, s. 489.

o ściągnięcie równowartości pieniężnej przedmiotów podlegających przypadkowi, przypadek osiągniętej korzyści majątkowej i ściągnięcie jej równowartości oraz o uiszczenie uszczuplonej należności publicznoprawnej. W tym ostatnim zakresie, na płaszczyźnie nazw, chodzi o należność publicznoprawną uszczuploną w związku z popełnieniem przestępstwa lub wykroczenia skarbowego⁷⁰. Jak już sygnalizowano, nie bez znaczenia dla prawidłowej realizacji celów postępowania karnego skarbowego jest możliwość dokonania zabezpieczenia majątkowego nie tylko na mieniu sprawcy przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Kara grzywny i środek karny ściągnięcia równowartości pieniężnej, przypadku przedmiotów można zabezpieczyć także na mieniu podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej (art. 131 § 3 KKS). Odnośnie sposobu dokonania zabezpieczenia majątkowego tych środków karnych, odbywa się ono w sposób określony w art. 292 KPK (art. 131 § 4 KKS). Postanowienie o zabezpieczeniu majątkowym, wydane na wniosek finansowego organu prowadzącego dochodzenie o delikt skarbowy, jest czynnością prokuratora ze wszystkimi skutkami, także co do organu rozpoznającego zażalenie na nią (więcej zob. 3.2.).

- k) Kilka uwag należy poświęcić tym czynnościom procesowym, co do których ustawodawca w postępowaniach przygotowawczych, których gospodarzem jest finansowy organ postępowania, nie zrównał tego organu z prokuratorem (art. 122 § 1 KKS), ani nie upoważnił w art. 122 § 2 KPK do wystąpienia ze stosownym wnioskiem do prokuratora lub sądu. Wcześniej zasygnalizowano takie sytuacje w przypadku stosowania art. 180 § 2 KPK i art. 218a § 1 KPK (zob. 1.7. pkt d i e). Kolejnym takim przypadkiem jest **art. 184 KPK stanowiący o możliwości anonimizacji świadka**. Na początku trzeba zastrzec, że konsekwencją zasady prawdy materialnej (art. 2 § 2 KPK) jest wymóg, aby ustalenia faktyczne, w oparciu o które następuje orzekanie, były udowodnione, bowiem tylko wówczas można przyjąć, że są one prawdziwe, czyli zgodne z rzeczywistością⁷¹. Ograniczanie możliwości wykonania niektórych czynności procesowych w dochodzeniu lub śledztwie prowadzonym przez finansowe organy postępowania przygotowawczego bez jego rzeczowego uzasadnienia, zakłóca proces ustalenia okoliczności mających znaczenie dla rozstrzygnięcia w postępowaniu o czyny karne skarbowe. W uzasadnieniu projektu zmian Kodeksu postępowania karnego⁷², który zaowocował wprowadzeniem od dnia 1.7.2003 r.⁷³ rozległej nowelizacji tego aktu prawnego, podkreśla się m.in., że proponowane zmiany mają na celu zapewnienie sprawnego toku postępowania, wzmocnienie gwarancji dla swobody wypowiedzi osób przesłuchiwanych, oraz, w sytuacji zagrożenia życia, zdrowia, wolności lub mienia, wzmocnienie ochrony świadka albo osoby dla niego najbliższej⁷⁴. Realizacji tych celów służy

⁷⁰ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *op. cit.*

⁷¹ T. Grzegorzczuk, *Kodeks postępowania karnego*, Kraków 2005, s. 404.

⁷² Druk sejmowy IV kadencji nr 182 z dnia 20.12.2001 r. – Przedstawiony przez prezydenta RP projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego, ustawy – Przepisy wprowadzające Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw.

⁷³ Ustawa z dnia 28.7.2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 178, poz. 1479).

⁷⁴ Druk sejmowy IV kadencji nr 182 z dnia 20.12.2001 r. – przedstawiony przez prezydenta RP projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego, ustawy Przepisy wprowadzające Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw, uzasadnienia, s. 58.

przepis art. 184 KPK o anonimizacji świadka. Nietrudno przewidzieć, że w postępowaniu karnym skarbowym, w której świadek, np. składający zeznania obciążające sprawców przestępstw przeciwko obowiązkowi celnym lub zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami, może być zasadnie i realnie zagrożony. W związku z tym, że świadek *incognito* może pojawić się w każdej sprawie, bez względu na rodzaj przestępstwa, które jest jej przedmiotem, należy rozważyć, które organy w postępowaniu karnym skarbowym mogą podejmować czynności w zakresie określonym w art. 184 KPK, a więc jak należy stosować ten przepis „odpowiednio” w tym procesie. Ze względu na zamknięty charakter katalogu uprawnień i obowiązków prokuratora „scedowanych” na mocy art. 122 § 1 KKS na te organy, jest oczywiste, że nie mogą one stanowić o anonimizacji świadka przewidzianej w Kodeksie postępowania karnego⁷⁵. Pozostaje zatem przyjąć, że względy gwarancyjne i systemowe przemawiają za tym, aby mimo braku podstawy z art. 122 § 2 KKS finansowy organ prowadzący dochodzenie zwrócił się do prokuratora o ustanowienia świadka *incognito*, przesłuchanie go (art. 184 § 3 KPK) i wykonanie innych czynności wskazanych w tym przepisie. Nie bez znaczenia jest także zapewnienie realizacji prawidłowej ochrony danych dotyczących anonimowego świadka⁷⁶. **Choć brak regulacji w tym zakresie, postulować należy, aby w takim przypadku prokurator skorzystał z uprawnienia przewidzianego w art. 122 § 3 KPK i przejął taką sprawę do swego prowadzenia lub przynajmniej objął ją nadzorem**⁷⁷. Rozwiązanie takie wydaje się jedynym, które zapewni prawidłowe i sprawne prowadzenia postępowania karnego skarbowego z uwzględnieniem wzmocnienia gwarancji dla swobody wypowiedzi osób przesłuchiowanych oraz w sytuacji zagrożenia życia, zdrowia, wolności lub mienia, wzmocnienie ochrony świadka albo osoby dla niego najbliższej⁷⁸. Na marginesie niniejszych rozważań stwierdzić należy, że inaczej wygląda stosowanie częściowego utajnienia, polegającego na zastrzeżeniu do wyłącznej wiadomości prokuratora i sądu danych o miejscu zamieszkania świadka przewidzianego w art. 191 § 3 KPK. W przeciwieństwie do uzyskania statusu świadka *incognito*, w tym wypadku to nie jakkolwiek organ procesowy „zastrzega” informacje o miejscu zamieszkania, a uprawnienie to ma sam świadek i może je zrealizować już przy składaniu zawiadomienia o przestępstwie przed każdym organem (art. 304 § 1 zd. 2 KPK w oparciu o art. 113 § 1 KKS)⁷⁹. Dzieje się tak, gdyż art. 150 § 1 KKS przekazu-

⁷⁵ Por. M. Świetlicka, *Komentarz praktyczny do art. 122 § 1 KKS*, LEX dla sędziego i prokuratora 2012.

⁷⁶ Por. Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 18.6.2003 r. w sprawie postępowania o zachowanie w tajemnicy okoliczności umożliwiających ujawnienie tożsamości świadka oraz sposobu postępowania z protokołami z zeznań tego świadka (Dz.U. z 2003 r., Nr 108, poz. 1024).

⁷⁷ Więcej w: M. Świetlicka, „*Odpowiednie*” stosowanie Kodeksu postępowania karnego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, Prokuratura i Prawo 2006/10, s. 69–81.

⁷⁸ Druk sejmowy IV kadencji nr 182 z dnia 20.12.2001 r. – przedstawiony przez prezydenta RP projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego, ustawy – Przepisy wprowadzające Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw, uzasadnienia, s. 58.

⁷⁹ T. Grzegorzcyk, *Kodeks postępowania karnego*, Kraków 2005, s. 488.

je obowiązki i uprawnienia Policji (z wyjątkiem art. 214 § 6 i art. 663 KPK)⁸⁰, finansowym organom postępowania przygotowawczego, w tym także do przyjmowania zawiadomienia o przestępstwie i przesłuchania świadka.

- l) Kolejnym zadaniem zastrzeżonym wyłącznie dla prokuratora w dochodzeniu o czyny skarbowe prowadzonym przez urząd celny, urząd skarbowy albo inspektora kontroli skarbowej jest **zatwierdzenie postanowienia tego organu o zastosowaniu postępowania w stosunku do nieobecnych (art. 175 KKS)**. Ten tryb postępowania, nieznanym aktualnie procedurze karnej, autonomicznie uregulowany jest w rozdziale 19 Kodeksu karnego skarbowego. Może on mieć zastosowanie zarówno do sprawców wykroczeń skarbowych, przestępstw skarbowych, jak i do podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej za grzywnę, jeżeli przebywają stale za granicą, albo gdy nie można ustalić ich miejsca zamieszkania lub pobytu w kraju (art. 173 KKS). Uprawnienia do wydania postanowienia w tym przedmiocie ma każdy organ prowadzący postępowanie przygotowawcze, przy czym **jeśli jego przedmiotem jest przestępstwo skarbowe, bez względu na to, czy zakresem jest objęty sprawca, czy podmiot odpowiedzialny posiłkowo, zasadność decyzji podlega ocenie prokuratora w formie zatwierdzenia** (art. 175 § 1 zd. 2 KKS). Zatwierdzenie to nie jest natomiast wymagane w dochodzeniu o wykroczenie skarbowe. W omawianej wcześniej sytuacji procesowej prokurator, oceniając zasadność postanowienia o zastosowanie trybu postępowania w stosunku do nieobecnych, musi stwierdzić, czy spełnione są przesłanki pozytywne (art. 173 § 1 KKS) i nie występują okoliczności wyłączające ten tryb (art. 173 § 2 pkt 1 KKS). Powinien więc określić, czy wina sprawcy lub okoliczności popełnienia przestępstwa nie budzą wątpliwości, a odnośnie odpowiedzialności posiłkowej brak wątpliwości co do istnienia jej podstaw (art. 24 § 1 KKS). Dlatego organ postępowania, który decyduje się na zastosowanie tego trybu, musi być przekonany, że mimo braku danej strony okoliczności sprawy (przebieg zdarzenia, osoba sprawcy, związki między nim a pociąganiem do odpowiedzialności posiłkowej, możliwość korzyści uzyskanych przez pociąganego do tej odpowiedzialności itd.) zostały w pełni wyjaśnione, nie budzą wątpliwości i z materiału dowodowego wina oskarżonego – wobec zaś pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej podstawa tej odpowiedzialności – jest oczywista (brak okoliczności wskazujących na jej wyłączenie)⁸¹. Postępowanie w stosunku do nieobecnych nie jest trybem obligatoryjnym. Prowadzenie sprawy w trybie postępowania przeciwko nieobecnym nie jest obowiązkiem, jest uznaniowe, chociaż nie oznacza dowolności decyzji. Zaistnienie przesłanek tego trybu niekoniecznie musi prowadzić do wydania postanowienia o zastosowaniu postępowania w stosunku do nieobecnych na podstawie art. 175 § 1 KKS. Organ procesowy może znaleźć inne, alternatywne rozwiązanie proceduralne – zawieszenie postępowania (art. 22 KPK)⁸². Warunek w postaci niemożności ustalenia miejsca zamieszkania lub pobytu sprawcy w kraju jest spełniony, gdy organ podejmie czynności zmierzające do ustalenia

⁸⁰ Przywołanie w art. 150 § 1 KKS art. 214 § 6 KPK nosi znamiona pomyłki, gdyż artykuł ten nie odnosi się do jakichkolwiek działań Policji. Zasadne jest przyjęcie, że zamiarem ustawodawcy było powołanie przepisu art. 214 § 7 KPK.

⁸¹ Por. T. Grzegorzczak, *op. cit.*, s. 652.

⁸² F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, tom II (art. 54–191), Kraków 2006.

miejsca zamieszkania lub pobytu sprawcy w Polsce i nie zakończą się one powołaniem. Innymi słowy, w aktach sprawy winno się znaleźć potwierdzenie działań zmierzających do ustalenia stałego lub czasowego adresu sprawcy⁸³. Uwagi te dotyczą także osoby odpowiedzialnej posiłkowo za grzywnę. Nadmienić należy, że jednym z warunków postępowania w stosunku do nieobecnych jest wyznaczenie przez prezesa sądu właściwego do rozpoznania sprawy obrońcy dla podejrzanego i pełnomocnika dla pociągniętego do odpowiedzialności za grzywnę (art. 176 KKS), co w postępowaniu przygotowawczym następuje na wniosek organu prowadzącego postępowanie. Wyjaśnić należy, że w sprawach, w których prokurator rozpoznał wniosek finansowego organu postępowania przygotowawczego o zatwierdzenie postanowienia o zastosowanie trybu postępowania wobec nieobecnych (art. 175 § 1 KKS), nie obliuguje go do objęcia nadzorem dochodzenia prowadzonego przez finansowy organ postępowania, toteż sprawa taka podlega rejestracji w rejestrze „Ko/kks” – § 74 ust. 1 pkt 3 Zarządzenia Prokuratora Generalnego Nr 5/10 z dnia 31.3.2010 r., w sprawie organizacji i zakresu działania sekretariatów oraz innych działów administracji w powszechnych jednostkach organizacyjnych prokuratury.

1.8. Nadzór prokuratora

Na wstępie należy podkreślić, że co do zasady **prokurator sprawuje nadzór nad każdym śledztwem, o ile nie prowadzi go osobiście** – bez względu na to, czy sam je wszczął, czy zainicjował je finansowy organ postępowania przygotowawczego, który ma obowiązek powiadomić o tym prokuratora, przysyłając odpis postanowienia (art. 151b § 2a KKS). Zaznaczyć należy, że **prokurator prowadzi śledztwo** o przestępstwo skarbowe, jeżeli ustawa tak stanowi (art. 134a KKS). Takim przepisem, obligującym prokuratora do prowadzenia postępowania przygotowawczego w tej formie jest art. 151b § 1 KKS, nakazujący mu wszczęcie śledztwa z przyczyn wskazanych w art. 151a § 1 pkt 2 i 3 KKS, a więc ze względu na szczególne cechy podmiotowe osoby podejrzanej.

Prokurator ma również prawo przejąć do prowadzenia każde dochodzenie bez względu na to, czy jego przedmiotem jest wykroczenie skarbowe, czy przestępstwo skarbowe. Nie ma także znaczenia dla realizacji tego uprawnienia prokuratora, który organ prowadzi dochodzenie – finansowy lub niefinansowy. Wynika to nie tylko wprost z art. 122 § 3 KKS, ale i ze stosowanego odpowiednio w oparciu o art. 113 § 1 KKS przepisu art. 298 § 1 KPK. Ten ostatni artykuł jednoznacznie wskazuje także na to, że prokurator, jeśli sam nie prowadzi postępowania przygotowawczego, nadzoruje je. Przepis ten ma pełne zastosowanie do dochodzeń o czyny skarbowe prowadzonych przez Policję, Straż Graniczną, Agencję Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Centralne Biuro Antykorupcyjne, a prokurator wojskowy nadzoruje dochodzenia prowadzone przez Żandarmerię Wojskową. Dodany przez nowelę z dnia 28.7.2005 r. w art. 53 § 39a statuuje prokuratora jako organ nadrzędny – w rozumieniu Kodeksu

⁸³ H. Skwarczyński, *Postępowanie w stosunku do nieobecnych w sprawach karnych skarbowych*, Palestra 2012/9–10.

karnego skarbowego – w stosunku do tych wszystkich niefinansowych organów postępowania przygotowawczego⁸⁴. Nadmienić należy, że prokurator i tak pozostawał takim organem z mocy przepisów Kodeksu postępowania karnego, które w myśl art. 113 § 1 KKS mają tu pełne zastosowanie, a art. 326 § 1 KPK przyjmuje, że prokurator sprawuje nadzór nad postępowaniem przygotowawczym w zakresie, w jakim sam go nie prowadzi⁸⁵. Konsekwencją takiego unormowania jest **zobligowanie prokuratora do nadzoru nie tylko nad śledztwem prowadzonym przez niefinansowe organy o przestępstwa skarbowe, ale i nad każdym dochodzeniem – w tym także o wykroczenia skarbowe – prowadzonym przez te organy**⁸⁶. W takim przypadku nadzór prokuratora nie odbiega od sprawowanego nad dochodzeniami o przestępstwa pospolite z zastrzeżeniem samodzielności tych organów do wnoszenia i popierania przed sądem aktu oskarżenia o wykroczenia skarbowe (art. 121 § 2 KKS) (więcej zob. 1.3.).

Jak wyżej wskazano, szczególna materia ochrony w prawie karnym skarbowym nakazuje powierzenie prowadzenia postępowania przygotowawczego wyspecjalizowanym podmiotom – finansowym organom postępowania przygotowawczego. Z tego powodu ustawodawca powierzył szereg uprawnień prokuratora urzędowi celnemu, urzędowi skarbowemu i inspektorowi kontroli skarbowej, w tym wynikających z art. 298 § 1 KPK (art. 122 § 1 pkt 1 KKS), do samodzielnego prowadzenia postępowań przygotowawczych w tych sprawach, w których są uprawnione do wniesienia i popierania aktu oskarżenia, czyli zgodnie z treścią art. 155 § 1 KKS, dochodzeń (więcej zob. 1.7.). W takim przypadku uprawnienia i obowiązki, wynikające ze sprawowania nadzoru nad tymi postępowaniami, powierzono organom nadrzędnym, czyli właściwym miejscowo izbom celnym, izbom skarbowym i Generalnemu Inspektorowi Kontroli Skarbowej (art. 53 § 39 KKS). „Scedowanie” na te organy uprawnień prokuratora w zakresie nadzoru określonych w art. 326 § 1–3 KPK nastąpiło w art. 122 § 1 pkt 2 KKS. Organy nadrzędne nad finansowymi organami postępowania przygotowawczego, w przeciwieństwie do prokuratora, nie mają jednak możliwości przejęcia dochodzeń do swojego prowadzenia. **Organy te tracą swe uprawnienia nadzorcze na rzecz prokuratora w trzech sytuacjach procesowych:**

- gdy wystąpią przesłanki podmiotowe lub przedmiotowe (art. 151a KKS) i następuje zmiana trybu postępowania z dochodzenia w śledztwo,
- gdy prokurator przejmie dochodzenie do swego prowadzenia (art. 122 § 3 KKS),
- z mocy prawa – gdy na wniosek finansowego organu prowadzącego dochodzenie prokurator powoła biegłych lekarzy psychiatrów do wydania opinii o stanie zdrowia podejrzanego o przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe lub wystąpi do sądu z wnioskiem o zastosowanie tymczasowego aresztowania wobec podejrzanego o przestępstwo skarbowe (art. 122 § 2 KKS zd. 2).

Wskazując przesłanki, odnoszące się do pierwszej sytuacji, należy zaznaczyć, że „przekształcić” dochodzenie w śledztwo może zarówno prowadzący je dotychczas finansowy organ, jak i prokurator. Podkreślić trzeba, że prokurator może także

⁸⁴ Dz.U. z 2005 r., Nr 178, poz. 1479; druk sejmowy IV kadencji nr 2375 z dnia 16.12.2003 r., rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw.

⁸⁵ T. Grzegorzcyk, *op. cit.*, s. 308.

⁸⁶ M. Świetlicka, „Odpowiednie” stosowanie Kodeksu postępowania karnego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, *Prokuratura i Prawo* 2006/10, s. 69.

prować śledztwo wszczęte przez finansowy organ postępowania przygotowawczego, jeśli uzna, że wymagają tego okoliczności sprawy. W tym wypadku zastosowanie ma art. 151b § 1 KKS, mówiący o prowadzeniu sprawy przez prokuratora. Autonomiczna regulacja art. 151b § 2 KKS stanowi, że prokurator, prowadząc śledztwo o przestępstwo skarbowe, ma uprawnienie do powierzania go urzędowi skarbowemu, urzędowi celnemu, inspektorowi kontroli skarbowej, Straży Granicznej, Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego albo Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu (więcej zob. 1.9.).

W drugiej sytuacji, jak to wcześniej zaznaczono, **od uznania prokuratora zależy, czy będzie prowadził postępowanie przygotowawcze osobiście, czy powierze je innym organom w całości lub do wykonania niektórych czynności**. Uwaga ta dotyczy także dochodzenia o przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe. Nadmienić należy, że **obligatoryjne jest osobiste prowadzenie przez prokuratora dochodzenia o wykroczenie skarbowe, gdy sprawcą deliktu skarbowego jest prokurator**⁸⁷ (więcej zob. 1.4.).

Co do trzeciej sytuacji, gdy prokurator na wniosek finansowego organu prowadzącego dochodzenie powołuje biegłych lekarzy psychiatrów albo występuje do sądu z wnioskiem o tymczasowe aresztowanie podejrzanego, to kategoryczne brzmienie przepisu art. 122 § 2 zd. 2 KKS, iż **prokurator z mocy prawa obejmuje nadzorem** takie dochodzenia. Oznacza to, że wydawanie jakiegokolwiek decyzji w tej kwestii przez prokuratora jest zbędne, gdyby zaś mimo braku takiego wymagania została wydana, to miałyby jedynie deklaratoryjny charakter⁸⁸.

W uzasadnieniu do projektu nowelizacji z dnia 28.7.2005 r.⁸⁹ nie znajduje się wyjaśnienie powodów znacznego rozszerzenia obowiązku prokuratora do obejmowania nadzorem postępowań o czyny skarbowe. Przed nowelizacją ograniczał się on do przypadków, gdy sąd, na wniosek prokuratora, poprzedzony stosownym żądaniem finansowego organu prowadzącego postępowanie, stosował tymczasowe aresztowanie. Po nowelizacji **już samo wystąpienie przez prokuratora do sądu o stosowanie środka izolacyjnego obliguje go do objęcia dochodzenia nadzorem, bez względu na skuteczność tego wniosku**. Podkreślenia wymaga, że omawiana sytuacja będzie miała miejsce wyłącznie w dochodzeniach o przestępstwa skarbowe, gdyż przepis art. 113 § 3 KKS wyłączył możliwość stosowania nie tylko tymczasowego aresztowania, ale wszelkich środków zapobiegawczych względem sprawców wykroczeń skarbowych.

Odmiennie kształtuje się obowiązek objęcia przez prokuratora nadzorem dochodzenia o czyny skarbowe w przypadku konieczności powołania biegłych na podstawie art. 202 § 1 KPK. Prokurator jest zobligowany do objęcia nadzorem każdego dochodzenia, a więc także o wykroczenie skarbowe, jeśli tylko wystąpią wątpliwości co do poczytalności sprawcy, uzasadniające powołanie biegłych lekarzy psychiatrów⁹⁰. Znowelizowane przepisy nie przewidują możliwości powrotu do nadzo-

⁸⁷ Art. 55 ustawy z dnia 20.6.1985 r. o prokuraturze (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r., Nr 270, poz. 1599 ze zm.).

⁸⁸ Z. Gostyński, *op. cit.*, s. 118.

⁸⁹ Druk sejmowy IV kadencji nr 2375 z dnia 16.12.2003 r., rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, uzasadnienia, s. 125.

⁹⁰ Por. T. Grzegorzczak, *Postępowanie przygotowawcze w sprawach karnych skarbowych po nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego, dokonanej ustawą z dnia 28.7.2005 r.*, Prokuratura i Prawo 2006/6, s. 19.

ru finansowych organów postępowania nawet wtedy, gdy biegli lekarze psychiatry stwierdzą, że poczytalność podejrzanego tak w chwili popełnienia zarzucanego mu czynu, jak i w czasie postępowania nie budzi wątpliwości, a śledztwo „wraca” do formy dochodzenia. Rozwiązanie to nie pozostaje w spójności z innymi regulacjami w tej materii, jak choćby przewidzianym w art. 79 § 4 KPK, a stosowanym odpowiednio w postępowaniu karnym skarbowym, cofnięciem wyznaczonego obrońcy z urzędu. Podobnie Kodeks karny skarbowy zasadnie przyjmuje w art. 151a § 1 pkt 5 możliwość przekształcenia śledztwa o przestępstwo skarbowe – wszczętego w związku z wątpliwościami co do poczytalności podejrzanego – w dochodzenie, po usunięciu tych wątpliwości⁹¹. Jednocześnie podkreślić trzeba, że brak podstaw do uznania, iż po upadku tej okoliczności uzasadniającej wszczęcie śledztwa „powrót” do uproszczonej formy postępowania przygotowawczego jest obligatoryjny⁹². Inaczej, jeśli prokurator zdecyduje o przejęciu postępowania do swego prowadzenia także w formie śledztwa ze względu na okoliczności sprawy (art. 151b § 1 KKS). Jak wyżej szczegółowo omówiono, prowadzenie postępowania o wykroczenie skarbowe może odbywać się jedynie w formie dochodzenia, nawet w razie powołania biegłych lekarzy psychiatrów, a jedynym wyróżnikiem jest konieczność objęcia go nadzorem przez prokuratora⁹³.

Skoro w świetle omawianych przepisów prokurator może **objąć nadzorem dochodzenia także o wykroczenia skarbowe**, a w przypadku stosowania art. 202 § 1 KPK musi to uczynić, sprecyzować należy, **na czym ten nadzór w praktyce ma polegać**. Powierzenie w procedurze karnej nadzoru nad postępowaniem przygotowawczym prokuratorowi wiąże się z tym, że jako główny oskarżyciel publiczny właśnie on powinien mieć wpływ na kształtowanie odpowiednich działań zmierzających do przygotowania oskarżenia⁹⁴. Teza ta nie w pełni znajduje zastosowanie w postępowaniu o wykroczenia skarbowe, które bez względu na to, czy są nadzorowane przez prokuratora, czy nie, rozpoznawane są wyłącznie w trybie uproszczonym. Zarówno **organy skarbowe i celny, jak i Policja oraz Straż Graniczna w sprawach o wykroczenia skarbowe mają uprawnienia do sporządzania i wnoszenia aktu oskarżenia oraz do popierania go przed sądem, a także do występowania w charakterze oskarżyciela w toku całego postępowania, nie wyłączając czynności po uprawomocnieniu się orzeczenia** (art. 121 § 2 KKS). Żaden z przepisów nie obliguje tych organów do informowania prokuratora o wniesieniu aktu oskarżenia ani prokuratora do zatwierdzenia tej skargi. Uprawnienia wskazane w art. 121 § 2 KKS nie są ograniczone z powodu samego faktu objęcia dochodzenia nadzorem, a jedynie mogą, jeśli prokurator, korzystając z art. 326 § 3 pkt 3 i 4 KPK, podejmie taką decyzję. Oczywiście w ramach nadzoru prokurator może, także w omawianej kategorii postępowań, podejmować wszelkie działania, do których upoważnia go stosowany w oparciu o art. 113 § 1 KKS

⁹¹ T. Grzegorzczak, *op. cit.*, s. 604.

⁹² G. Łabuda, T. Razowski, *Nowa kodyfikacja karna, wybrane zagadnienia noweli Kodeksu karnego skarbowego z dnia 28.7.2005 r.*, nr 34, s. 245, Oficyna Wydawnicza Ministerstwa Sprawiedliwości, Warszawa 2006, s. 247 i 248.

⁹³ Por. M. Świetlicka, *Nadzór prokuratora w sprawach karnych skarbowych*, Prokuratura i Prawo 2007/11, s. 143–152.

⁹⁴ Por. F. Prusak, *Nadzór prokuratora nad postępowaniem przygotowawczym*, Warszawa 1984, s. 90.

art. 326 KPK. Może więc m.in. wskazywać kierunki postępowania oraz wydawać co do tego zarządzenia, wydawać polecenia oraz zmieniać i uchylać postanowienia i zarządzenia wydane przez prowadzącego postępowanie, w tym przypadku organ finansowy. Należy przy tym wziąć pod uwagę, że dochodzenie o wykroczenie skarbowe powinno ograniczać się do przesłuchania podejrzanego oraz w razie potrzeby także do innych czynności w zakresie niezbędnym do wniesienia aktu oskarżenia lub innego zakończenia postępowania (art. 152 KKS) (więcej zob. 1.5.).

Wśród decyzji prokuratora podejmowanych na omawianym etapie, warto omówić **inne niż akt oskarżenia sposoby zakończenia postępowania przygotowawczego**.

W dochodzeniu o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, prowadzonym przez finansowy organ postępowania i objętym nadzorem prokuratora na podstawie art. 122 § 2 zd. 2, tak jak i wszczętym przez Straż Graniczną lub Policję, postanowienia o umorzeniu postępowania i zawieszeniu **wymagają zatwierdzenia przez prokuratora** (art. 325e § 1 i 2 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS). Na marginesie wskazać należy, że inny sposób zakończenia dochodzenia, czyli umorzenie z jednoczesnym wpisaniem sprawy do rejestru, z mocy art. 113 § 2 pkt 2 jest wyłączony ze stosowania w postępowaniu karnym skarbowym.

Na zakończenie trzeba podkreślić, że znaczna część postępowań prowadzonych o wykroczenia skarbowe pozostaje nie tylko poza nadzorem prokuratora, ale i jego wiedzą o ich przebiegu. Stosowanie odpowiednio na zasadzie art. 113 §1 KKS, art. 325e KPK zezwala organom prowadzącym każde dochodzenie do niepowiadomienia organu nadrzędnego o wszczęciu postępowania. Z kolei art. 121 § 2 KKS upoważnia organy finansowe oraz Policję i Straż Graniczną do samodzielnego wniesienia w sprawie o wykroczenie skarbowe aktu oskarżenia i popierania go przed sądem w toku całego, nawet odwoławczego, postępowania, nie wyłączając czynności po uprawomocnieniu się orzeczenia. Jeśli zatem nie powstanie konieczność przeprowadzenia czynności, o których mowa w art. 122 § 2 KKS, prokurator nie będzie miał w takich przypadkach żadnego kontaktu z dochodzeniem o wykroczenie skarbowe, bez względu na to, który organ je prowadzi⁹⁵.

W praktyce trudności w sprawowaniu nadzoru przez prokuratora nad dochodzeniami o wykroczenia skarbowe pojawiają się w związku z kontrolą procesową niektórych decyzji finansowych organów postępowania (więcej zob. 3.2.).

1.9. Śledztwo – przesłanki wszczęcia

Kodeks karny skarbowy w art. 151a zawiera autonomiczną regulację szczególną względem art. 309 KPK. Przepis ten wyczerpująco określa **przesłanki do wszczęcia śledztwa o przestępstwo skarbowe**. W wypadku, gdy z czynności kontrolnych organów skarbowych lub celnego albo z zawiadomienia o przestępstwie czy też z czynności sprawdzających wynika, że występują okoliczności wskazane w art. 151a § 1 KKS, należy **wszczęć śledztwo, przy czym może to zrobić zarówno prokurator, jak i finansowy organ postępowania przygotowawczego**. O ile okoliczności te ujawnią się lub wystąpią w postępowaniu przygotowawczym już wszczętym jako dochodze-

⁹⁵ Por. M. Świetlicka, *Nadzór prokuratora w sprawach karnych skarbowych*, Prokuratura i Prawo 2007/11, s. 152.

nie, trzeba wydać postanowienie o wszczęciu śledztwa. Należy przy tym pamiętać, że czas trwania tego postępowania liczy się już od daty wszczęcia dochodzenia (art. 153 KKS) (więcej zob. 1.11.).

W tym miejscu należy zaznaczyć, że ta forma postępowania jest zastrzeżona wyłącznie do prowadzenia spraw o przestępstwa skarbowe.

Art. 151a § 1 pkt 1 KKS nakłada na prokuratora albo finansowy organ postępowania obowiązek wszczęcia śledztwa wówczas, gdy sprawca działał w warunkach obli-gujących nadzwyczajnie obostrzenie kary wskazanych w art. 37 § 1 lub 38 § 2 KKS. Dla prowadzenia postępowania w tej formie nie ma przy tym znaczenia, czy dojdzie do uchylecia obowiązku nadzwyczajnego obostrzenia kary w sytuacjach z art. 37 § 2 i 3 KKS oraz 38 § 3 *in fine* KKS. Dzieje się tak, ponieważ tam, gdzie ustawodawca chce wywołać także inne skutki w wypadkach wskazanych w tych przepisach prawnych, to wyraźnie i odrębnie to zastrzega (art. 19 § 1 pkt 1 *in fine* czy art. 41 § 1 *in fine* KKS)⁹⁶.

Przesłanką podmiotową wszczęcia śledztwa **obligatoryjnie przez prokuratora** (art. 151b § 1 KKS) jest ustalenie, że **osobą podejrzaną** jest sędzia, prokurator, policjant, funkcjonariusz Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Straży Granicznej, Żandarmerii Wojskowej, finansowych organów postępowania lub organów nadrzędnych nad nimi. W odróżnieniu od regulacji art. 309 pkt 3 KPK – z uwagi na specyfikę czynów skarbowych – nie chodzi tu o zachowania funkcjonariuszy Straży Granicznej, Żandarmerii Wojskowej, finansowych organów postępowania lub organów nadrzędnych nad nimi związane z wykonywaniem czynności służbowych, lecz o każde przestępstwo skarbowe takich osób⁹⁷. W przepisie art. 151a § 1 ust. 1 i 2 KKS ustawodawca użył określenia, że „osobą podejrzaną” jest wymieniony funkcjonariusz publiczny. Kodeks postępowania karnego zna też pojęcie „osoby podejranej” (zob. np. art. 74 § 3, art. 308 § 2, art. 244 § 1, art. 237 § 4, art. 278 czy art. 192a). Jest nią osoba, którą podejrzewa się o popełnienie przestępstwa, ale której nie przedstawiono jeszcze zarzutu. Istnieje bowiem wobec niej jedynie przypuszczenie, że popełniła przestępstwo, nie ma jednak jeszcze uzasadnionego podejrzenia popełnienia przez nią czynu, a jedynie takie podejrzenie daje podstawę do uznania jej za podejrzanego⁹⁸. Specyfika przestępstw skarbowych z reguły zezwala na ustalenie sprawcy czynu wyczerpującego znamiona czynu opisanego w Kodeksie karnym skarbowym. Trzeba też podkreślić, że jeżeli już ze wstępnych danych wynika, że zarzut należy przedstawić którejkolwiek z osób wskazanych w art. 151a § 1 pkt 2 lub 3 KKS, konieczne jest wszczęcie śledztwa, choć faktycznie na tym wstępnym etapie postępowania wymieniony tam funkcjonariusz nie był jeszcze podejrzanym w rozumieniu przepisów prawa (art. 71 § 1 KPK w oparciu o art. 113 § 1 KKS), gdyż nie przedstawiono mu zarzutu⁹⁹.

⁹⁶ T. Grzegorzcyk, *Postępowanie przygotowawcze w sprawach karnych skarbowych po nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego dokonanej ustawą z dnia 28.7.2005 r.*, Prokuratura i Prawo 2006/6, s. 7.

⁹⁷ *Ibidem*, s. 8.

⁹⁸ T. Grzegorzcyk, *Kodeks postępowania karnego*, Kraków 2005, s. 250.

⁹⁹ Por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 14.9.2006 r., I ACa 962/12, LEX 217109, Prokuratura i Prawo 2007/6, wkładka.

O konieczności prowadzenia śledztwa w omawianym przypadku decyduje status osoby w czasie wszczęcia przeciwko niej postępowania, a nie w chwili popełnienia przez nią przestępstwa¹⁰⁰. W literaturze spotyka się pogląd, że jeżeli w toku śledztwa zmieni się sytuacja zawodowa podejrzanego, przestanie wykonywać zawód wymieniony w art. 151a § 1 pkt 2 lub 3 KKS, możliwy jest powrót do dochodzenia. Jest to najbardziej pragmatyczne rozwiązanie, przy czym właściwą formą jest wydanie postanowienia o wszczęciu dochodzenia bez uchylania poprzedniego postanowienia o wszczęciu śledztwa, bowiem gdyby decyzja o wszczęciu śledztwa była jedyną w sprawie, jej uchylenie powodowałoby uchylenie postanowienia o rozpoczęciu postępowania przygotowawczego, a tym samym godziłoby w zachowanie ciągłości postępowania¹⁰¹. Zabieg ten, tj. zmiany formy postępowania przygotowawczego z bardziej gwarancyjnej na uproszczoną, może spowodować nie tylko wskazane „techniczne” komplikacje, ale i inne trudności. Przede wszystkim ustawodawca nie przewiduje możliwości „zrzeczenia się” przez prokuratora nadzoru nad tym postępowaniem, a co za tym idzie „powrotu” nadzoru finansowych organów nadrzędnych wskazanych w art. 53 § 39 KKS. Postępowanie jurysdykcyjne także będzie prowadzone w trybie zwyczajnym, gdyż odpowiednio należy stosować art. 469 KPK w oparciu o art. 113 § 1 KKS. Odpadnięcie negatywnych przesłanek dla prowadzenia dochodzenia nie powoduje automatycznie przekształcenia śledztwa w dochodzenie ani też nie otwiera procesowej drogi do zmiany formy postępowania przygotowawczego z podstawowej na uproszczoną, gdyż takiej drogi po prostu Kodeks postępowania karnego nie przewiduje. Uregulowanie przewidziane w art. 469 KPK należy rozumieć w ten sposób, że tylko legalnie prowadzone dochodzenie, pozbawione materialnej wadliwości, pozwala na uruchomienie w stadium jurysdykcyjnym postępowania uproszczonego¹⁰².

Opisane wyżej wątpliwości nie występują w przypadku **wszczęcia śledztwa o przestępstwo skarbowe przeciwko sędziemu albo prokuratorowi i przejściu ich w stan spoczynku**, bowiem ustawodawca uznaje, że zachowują oni wszystkie prawa i obowiązki wynikające z przynależności do zawodu poza świadczeniem pracy, tak więc konsekwentnie i **prowadzenie śledztwa o przestępstwa skarbowe, których są sprawcami, jest obligatoryjne**¹⁰³.

Prokurator lub finansowy organ postępowania przygotowawczego jest zobligowany do wszczęcia i prowadzenia śledztwa o przestępstwo skarbowe, jeśli nastąpiło po-

¹⁰⁰ R.A. Stefański, *Obligatoryjne śledztwo ze względu na właściwość sprawy*, Prokuratura i Prawo 2001/11, s. 156.

¹⁰¹ G. Łabuda, T. Razowski, *Nowa kodyfikacja karna. Wybrane zagadnienia noweli Kodeksu karnego skarbowego z dnia 28.7.2005 r.*, nr 34, Oficyna Wydawnicza Ministerstwa Sprawiedliwości, Warszawa 2006, s. 251–252.

¹⁰² W. Grzeszczyk, *Glosa do postanowienia SN z dnia 26.7.2007 r. I KZP 17/07*, Prokuratura i Prawo 2007/12, s. 167–171.

¹⁰³ Por. ustawa z dnia 27.7.2001 r. Prawo o ustroju sądów powszechnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r., poz. 427 ze zm.), ustawa z dnia 20.6.1985 r. o prokuraturze (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r., Nr 270, poz. 1599 ze zm.): zarówno sędzia, jak i prokurator, między innymi mogą używać dotychczasowego tytułu z dodaniem wyrazów „w stanie spoczynku”, podlegają odpowiedzialności dyscyplinarnej zarówno za przewinienia dyscyplinarne popełnione w czasie służby, jak i po przejściu w stan spoczynku (art. 104 PrUSP i art. 62a Ustawy o Policji), zachowują prawa, ograniczenia (art. 105 PrUSP i art. 49a Ustawy o Policji).

zbawienie wolności oskarżonego lub osoby podejrzanej w tej lub innej sprawie, chyba że zastosowano zatrzymanie lub tymczasowe aresztowanie wobec sprawcy zatrzymanego na gorącym uczynku lub bezpośrednio potem. Przepis ten ma brzmienie takie jak art. 325c pkt 1 KPK, wyłączający możliwość prowadzenia dochodzenia sprzed nowelizacji ustawą z dnia 29.3.2007 r.¹⁰⁴, w wyniku której zmieniono jego redakcję, rozdzielając wyraźnie dwa podpunkty uzasadniające – mimo pozbawienia wolności oskarżonego – prowadzenie postępowania w formie dochodzenia:

- a) gdy zastosowano zatrzymanie,
- b) wobec sprawcy ujętego na gorącym uczynku lub bezpośrednio potem tymczasowo aresztowanego.

Nie uległa przy tym istotna zmiana treści, a jedynie jej forma, wyraźnie wskazując na wolę ustawodawcy, aby krótkotrwale pozbawienie wolności poprzez zatrzymanie (np. na podstawie art. 244 KPK, art. 247 KPK), nie łączyło się z koniecznością prowadzenia śledztwa w przypadku ścigania sprawcy występku o niewielkim stopniu społecznej szkodliwości i gdy nie stosowano w następstwie zatrzymania izolacyjnego środka zapobiegawczego¹⁰⁵. Uwagi te mają znaczenie, jeśli uwzględnić, że pozbawieniem wolności w rozumieniu art. 151a § 1 pkt 4 KKS jest każde, wynikające z decyzji właściwego organu uniemożliwienie osobie swobodnego poruszania się przez poddanie nadzorowi straży, polegające zazwyczaj ponadto na umieszczeniu w miejscu odosobnienia. Nie ma przy tym znaczenia podstawa prawna pozbawienia wolności, a istotny jest sam fakt, że osoba jest pozbawiona wolności¹⁰⁶. W kontekście powyższych uwag, nie sposób znaleźć argumenty, dla których racjonalny ustawodawca ustanowiłby obowiązek wszczęcia śledztwa w przypadku zatrzymania oskarżonego lub osoby podejrzanej w tej lub innej sprawie w postępowaniu o przestępstwa skarbowe, a zezwolił na prowadzenie – w takiej samej sytuacji procesowej i faktycznej – dochodzenia o przestępstwa inne niż skarbowe¹⁰⁷. Nie bez znaczenia jest wola ustawodawcy zrównania tych przesłanek w postępowaniu karnym i karnym skarbowym, wyrażona wprost przy wprowadzaniu do Kodeksu karnego skarbowego art. 151a¹⁰⁸. Niezależnie od tych argumentów, już intuicyjnie łatwo dostrzec, że komentowana regulacja odnosi się do okoliczności realnie utrudniających podejrzanemu wykonywanie prawa do obrony, co uzasadnia wszczęcie śledztwa z uwagi na to, iż stanowi ono maksymalną gwarancyjną formę prowadzenia postępowania przygotowawczego¹⁰⁹. Zasadny jest zatem pogląd, że **nie każde pozbawienie wolności oskarżonego i osoby podejrzanej (niezaistniałe rzecz jasna w warunkach z art. 151a § 1 pkt 4 in fine KKS)**

¹⁰⁴ Ustawa z dnia 29.3.2007 r. o zmianie ustawy o prokuraturze, ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2007 r., Nr 64, poz. 432); druk sejmowy V kadencji nr 1113 z dnia 2.11.2006 r., rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o prokuraturze oraz niektórych innych ustaw.

¹⁰⁵ Por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 20.7.2005 r. I KZP 19/05 OSNKKW 2005/9/75, Prokuratura i Prawo 2006/1, wkładka, uznające, że pozbawienie wolności poprzez zatrzymanie w oparciu o zarządzenie prokuratora wydane na podstawie art 247 § 1 KPK, obliuguje wszczęcie śledztwa (przepis art. 325c pkt 1 KPK sprzed nowelizacji).

¹⁰⁶ Por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 5.7.2006 r. IV KK 216/06, LEX nr 188359.

¹⁰⁷ Odmiennie: H. Skwarczyński, *Śledztwo w sprawach karnych skarbowych*, Prokuratura i Prawo 2007/9, s. 84 i n.

¹⁰⁸ Druk sejmowy IV kadencji nr 2375 z dnia 16.12.2003 r., rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, uzasadnienia, s. 132 i n.

¹⁰⁹ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *op. cit.*

skutkuje koniecznością wszczęcia śledztwa, lecz tylko takie, które narusza prawo do obrony takiej osoby lub nawet uniemożliwia jej skorzystanie z przysługujących gwarancji procesowych¹¹⁰. Nie sposób zatem uznać za takie np. zatrzymanie i doprowadzenia w celu przeprowadzenia czynności z udziałem podejrzanego w tej lub innej sprawie (art. 247 § 1 KPK w oparciu o art. 113 § 1 KKS), czy też zatrzymanie w celu ustalenia tożsamości, jeśli istnieje uzasadnione przypuszczenie, że osoba ta popełniła inne przestępstwo (art. 244 § 1 KPK), zwłaszcza gdy przypuszczenie to w krótkim czasie nie zostanie potwierdzone w wyniku tej czynności. W tym ostatnim przypadku może się zdarzyć, że organ prowadzący postępowanie karne skarbowe nawet nie wie o takim zdarzeniu¹¹¹.

Kolejną przesłanką, obligującą do wszczęcia śledztwa ze względu na właściwości sprawcy przestępstwa skarbowego, jest wystąpienie okoliczności wskazanych w art. 79 § 1 KPK, nakazujących niezbędną obronę formalną, chyba że zaistnieją przesłanki opisane w § 4 art. 79 KPK, eliminujące obligatoryjność obrony. Ma to miejsce, gdy biegli stwierdzili, że poczytalność podejrzanego w chwili popełnienia zarzucanego mu czynu, jak i w czasie postępowania nie budzi wątpliwości. Ustawodawca nie dostosował przepisów postępowania o czyny karne skarbowe do procedury karnej, bowiem inaczej sformułowano przepisy, nakazujące prowadzenie śledztwa w przypadku wątpliwości co do poczytalności podejrzanego. Od nowelizacji Kodeksu postępowania karnego z dnia 12.7.2007 r.¹¹², zgodnie z art. 325c pkt 2 uznaje się, że dochodzenie jest niedopuszczalne nie od momentu pojawienia się uzasadnionej wątpliwości co do poczytalności oskarżonego, lecz dopiero wtedy, gdy biegli lekarze psychiatrzy powołani do wydania opinii w tej sprawie stwierdzą, że jego poczytalność w chwili popełnienia zarzucanego mu czynu lub w czasie postępowania jest wyłączona lub ograniczona¹¹³. Interpretacja procedury skarbowej prowadzi do wniosku, że w przypadku wątpliwości odnośnie poczytalności podejrzanego o przestępstwo karne należy najpierw wszczęć śledztwo, a następnie, po ich usunięciu, można powrócić do formy dochodzenia, ale skutkiem tego jest wyłączenie możliwości rozpoznawania przez sąd sprawy w trybie uproszczonym (art. 469 KPK w oparciu o art. 113 § 1 KKS)¹¹⁴. Nie znajduje żadnego uzasadnienia różnicowanie sytuacji sprawców przestępstw i przestępstw skarbowych w omawianej sytuacji. Trzeba zaznaczyć, że powołanie biegłych psychiatrów jest czynnością zastrzeżoną wyłącznie dla prokuratora (art. 122 § 2 KPK) i obliguje go do objęcia nadzorem każdego postępowania, w tym dochodzenia o wykroczenie karne (więcej zob. 1.8.).

W § 2 art. 151a KKS wskazano, że w pozostałych sprawach o przestępstwa skarbowe prowadzi się dochodzenie, chyba że finansowy organ postępowania przy-

¹¹⁰ T. Razowski, *Pozbawienie wolności oskarżonego a zwrot sprawy do uzupełnienia postępowania przygotowawczego*, Prokuratura i Prawo 2004/11–12, s. 215 i n.

¹¹¹ M. Świetlicka, *Komentarz praktyczny do art. 151a KKS*, LEX dla sędziego i prokuratora 2012.

¹¹² Ustawa z dnia 29.3.2007 r. o zmianie ustawy o prokuraturze, ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 64, poz. 432).

¹¹³ Druk sejmowy V kadencji nr 1113 z dnia 2.11.2006 r., rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o prokuraturze oraz niektórych innych ustaw, uzasadnienia, s. 12.

¹¹⁴ Por. H. Skwarczyński, *Śledztwo w sprawach karnych skarbowych*, Prokuratura i Prawo 2007/9, s. 78–106; P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, komentarz do art. 151a, *op. cit.*

gotowawczego zarządzi inaczej, czego przyczyną może być jedynie waga lub zażyłość sprawy. Chodzi tu o stopień skomplikowania sprawy, rozległość materiału dowodowego, a zatem nie tylko o elementy natury faktyczno-dowodowej, lecz także natury prawnej oraz odnoszące się do stopnia społecznej szkodliwości¹¹⁵. Uprawnienia tego nie mają niefinansowe organy postępowania, natomiast prokurator w każdej sprawie o przestępstwo skarbowe może wszcząć śledztwo, jeśli wedle jego uznania okoliczności sprawy wymagają tej formy gwarancyjnej (art. 151b § 1 *in fine* KKS).

Przy omawianiu przesłanek uzasadniających wszczęcie i prowadzenie śledztwa należy odnieść się do specyficznych dla prawa karnego skarbowego rozwiązań, które w praktyce mogą stwarzać trudności interpretacyjne. Choć kategoryczne brzmienie art. 152 KKS jednoznacznie wskazujące, że w sprawach o wykroczenia skarbowe prowadzi się wyłącznie dochodzenie i przepis art. 151a § 1 KKS, ograniczający literalnie możliwość wszczęcia śledztwa wyłącznie w sprawach o przestępstwa skarbowe wydaje się oczywisty, to mogą wystąpić sytuacje procesowe, w których przepisy te będą miały ograniczone zastosowanie. Punktem wyjścia do ich wskazania są: z jednej strony uregulowania w art. 7 § 1 KKS i art. 8 § 1 KKS odpowiednio co do wewnętrznego (karnych skarbowych) i zewnętrznego (karnych skarbowych z innymi karnymi) kumulatywnego zbiegu przepisów ustaw, a z drugiej strony okoliczności wynikające z zasad łączności podmiotowej i przedmiotowej. Kodeks karny skarbowy zawiera dwie odrębne regulacje, wyjaśniające ustawowe dyrektywy służące do rozwiązania przypadków realnego (rzeczywistego) zbiegu przepisów ustawy, przewidując w art. 7 KKS konstrukcję kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy, odnoszącą się do zbiegu przepisów Kodeksu karnego skarbowego określających znamiona przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, oraz wyrażoną w art. 8 KKS konstrukcję idealnego zbiegu czynów karalnych, odnoszącą się do zbiegu przepisów Kodeksu karnego skarbowego, określających przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe oraz przepisów określających znamiona przestępstwa lub wykroczenia zawartych w innych ustawach, przewidujących odpowiedzialność karną¹¹⁶.

Należy podkreślić, że w oparciu o art. 7 § 1 KKS **możliwy jest zbieg przestępstwa skarbowego z wykroczeniem skarbowym**, gdyż jeżeli ten sam czyn wyczerpuje znamiona przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, sąd skazuje tylko za jedno przestępstwo skarbowe na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów, chyba że zbieg tych przepisów ma charakter pozorny (pomijalny)¹¹⁷. Nie ma możliwości stosowania konstrukcji zbiegu eliminacyjnego, kiedy poniesienie odpowiedzialności za przestępstwo pochłania odpowiedzialność za popełnione tym samym czynem wykroczenie. Ma to szczególne znaczenie w kontekście art. 7 § 2 KKS, nakazującego w takim przypadku skazanie na podstawie przepisu przewidującego karę najsurowszą i jednocześnie nie stawia przeszkód do orzeczenia innych środków na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów, a nawet zobowiązany jest orzec

¹¹⁵ *Ibidem*, komentarz do art. 151a.

¹¹⁶ *Ibidem*, komentarz do art. 8.

¹¹⁷ Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 21.9.2005 r. I KZP 23/05, OSNKW 2005/10/91.

określony środek karny, jeśli którykolwiek z przepisów pozostających w zbiegu kumulatywnym przewiduje obligatoryjność orzeczenia tego środka karnego¹¹⁸.

W omawianym wypadku, o ile istnieją przesłanki z art. 151a § 1 KKS, prowadzi się śledztwo i art. 152 KKS nie ma zastosowania.

Z kolei przepis art. 8 KKS przewiduje wyjątek od zasady zakazu multiplikacji przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych przewidzianej w art. 6 § 1 KKS oraz zasady zakazu multiplikacji przestępstw wyrażonej w art. 11 § 1 KK w odniesieniu do zbiegu realnego przepisów, określających znamiona przestępstwa (*wykroczenia przyz. M.Ś.*) skarbowego oraz znamiona przestępstwa powszechnego¹¹⁹. Reguły wyłączenia wielości ocen mają jedynie zastosowanie w przypadku zbiegu przepisów ustawy, natomiast nie stosuje się ich w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, o których mowa w art. 8 § 1 KKS, przy czym wykluczone jest, aby przepis Kodeksu karnego skarbowego mógł wyprzeć na zasadzie specjalności lub konsumpcji przepis Kodeksu karnego (lub odwrotnie) i aby w konsekwencji doszło do skazania oraz wymierzenia sprawcy jednej kary¹²⁰. Podkreślić należy, że w omawianych warunkach **możliwy jest zbieg wykroczenia skarbowego z przestępstwem**. O ile postępowanie przygotowawcze prowadzone jest w tym samym czasie przez jeden organ (wyłącznie niefinansowy lub prokuratora), **śledztwem można objąć także ściganie wykroczenia skarbowego**. Innym, dopuszczalnym rozwiązaniem w takiej sytuacji procesowej jest wyłączenie materiałów w części dotyczącej wykroczenia i prowadzenie odrębnego postępowania. Przy tym trzeba mieć na uwadze, że z zasady śledztwo lub dochodzenie wszczęte w sprawie prowadzi się w stosunku do wszystkich czynów ujawnionych w jego toku. Jednym postępowaniem przygotowawczym obejmuje się wszystkie czyny pozostające w związku podmiotowym lub przedmiotowym z czynem stanowiącym podstawę jego wszczęcia, chyba że zachodzą okoliczności, o których mowa w art. 34 § 3 KPK (§ 128 i § 129 Regulaminu). W obu sytuacjach procesowych nie należy zapominać o możliwości **umorzenia postępowania o wykroczenie skarbowe w części w pierwszym przypadku i w całości przy wyłączeniu materiałów**, jaką daje **art. 151 § 2 KKS**.

Gdy okaże się, iż postępowanie przygotowawcze prowadzono w formie dochodzenia, natomiast właściwa była forma śledztwa, należy [...] przeprowadzić indywidualną analizę rodzaju czynności procesowych dokonanych przez oskarżyciela w pierwotnym stadium procesu karnego, aby ustalić, czy nie pominięto czynności, których realizacja jest obowiązkowa w postępowaniu prowadzonym w formie śledztwa. Uzupełniając tak przeprowadzoną analizę koniecznością oceny wpływu niedokonanych czynności procesowych na płaszczyznę zachowania gwarancji procesowych uczestników postępowania, ze szczególnym uwzględnieniem oskarżonego, warto rozważyć możliwość przekazania sprawy do uzupełnienia postępowania przygotowawczego¹²¹.

¹¹⁸ Por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 17.7.2002 r. III KK 165/02, Prokuratura i Prawo 2002/12, wkładka.

¹¹⁹ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *op. cit.*

¹²⁰ Uchwała siedmiu sędziów SN z dnia 24.1.2013 r., I KZP 19/12, zob. przypis 28.

¹²¹ T. Razowski, *Statyka kontroli formalnej skargi karnej*, Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego pod red. L. Boguni, nr XVII, 2005, s. 183.

Na zakończenie tej części należy zauważyć, że **prowadzenie postępowania przygotowawczego w formie dochodzenia zamiast obligatoryjnego śledztwa może być przyczyną przekazania sprawy prokuratorowi do uzupełnienia postępowania przygotowawczego, jeśli to on kierował akt oskarżenia** (art. 345 § 1 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS). Jeżeli dochodzenie zamiast śledztwa prowadził finansowy organ i sam wniósł akt oskarżenia, zwrot następuje do tego organu, ponieważ zgodnie z art. 122 § 1 pkt 1 KKS w takim wypadku w art. 345 § 1 KPK zamiast „prokurator” występuje „finansowy organ postępowania przygotowawczego”. Przekazanie to może mieć miejsce jedynie wówczas, gdy sąd stwierdzi, że skutki tej usterki miałyby wpływ na przebieg rozprawy bądź wyroku, a więc gdyby godziła ona w istotne interesy uczestników postępowania (np. prawo do obrony podejrzanego) lub przenikała nieodwracalnie do treści dowodów, a więc nie dała się usunąć na rozprawie głównej. Odmówienie przez sąd rozpoznania sprawy poprzez zwrócenie jej oskarżycielowi¹²², powinno uzasadniać nie samo uchybienie obowiązkowi dokonywania czynności w określonej formie, ale wady merytoryczne postępowania przygotowawczego.

1.10. Organy uprawnione do prowadzenia śledztwa

Po nowelizacji ustawą z dnia 29.3.2007 r.¹²³, we wzorcowej procedurze karnej prokurator jest jedynym organem uprawnionym do wszczęcia i prowadzenia śledztwa, przy czym może powierzyć je w całości lub w określonym zakresie Policji (art. 311 § 3 KPK). Przy tej regulacji zmienił się też przepis art. 151b KKS – przez wprowadzenie § 2a stanowiącego, że **śledztwo o przestępstwa skarbowe mogą wszcząć także finansowe organy postępowania, przy czym o fakcie tym muszą powiadomić prokuratora**, przesyłając mu odpis postanowienia. Organy te **nie mają jednak uprawnienia do powierzania śledztwa ani w całości, ani w części**, mogą jedynie zwrócić się do Policji z wnioskiem o udzielenie pomocy przy dokonaniu czynności procesowej (art. 150 § 2 KKS). Już na wstępie poczynić należy trzy uwagi. Po pierwsze, pomimo uprawnienia organów skarbowych i celnego do wszczęcia śledztwa o przestępstwa skarbowe, jego prowadzenia także w zakresie wydawania postanowień o przedstawieniu podejrzanym zarzutów, ich zmianie, zakończeniu śledztwa, **niektóre czynności w tym postępowaniu są zastrzeżone wyłącznie dla prokuratora, co wynika z art. 122 § 2 KKS**. Po drugie, **śledztwo prowadzone przez finansowe organy postępowania jest nadzorowane wyłącznie przez prokuratora**, a nadrzędne organy finansowe w tej formie postępowania przygotowawczego tracą uprawnienia nadzorcze. Dzieje się tak, ponieważ jedynie w dochodzeniach w art. 326 § 1–3 KPK miejsce „prokuratora” zajmuje „organ nadrzędny nad

¹²² Por. postanowienie Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 19.12.2000 r. II AKz 293/00 KZS 2000/12/21, LEX 46071, tak też: wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 14.9.2006 r., LEX 217109, Prokuratura i Prawo 2007/6, wkładka.

¹²³ Ustawa z dnia 29.3.2007 r. o zmianie ustawy o prokuraturze, ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 64, poz. 432); ustawa z dnia 29.3.2007 r. o zmianie ustawy o prokuraturze oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2007 r., Nr 64, poz. 432; druk sejmowy V kadencji nr 1113 z dnia 2.11.2006 r., rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o prokuraturze oraz niektórych innych ustaw z 2007 r. oraz druk sejmowy V kadencji nr 1113.

finansowym organem postępowania”, co wprost wynika z art. 122 § 1 pkt 2 KKS. Po trzecie, pomimo uprawnienia finansowych organów postępowania przygotowawczego do wszczynania śledztw, ustawodawca w niektórych przypadkach, przy wystąpieniu określonych przesłanek podmiotowych, wyłącznie dla prokuratora zastrzegł obowiązek prowadzenia śledztwa.

O ile finansowy organ postępowania wydał postanowienie o wszczęciu postępowania w formie śledztwa, to w konsekwencji prowadzi je, nie wyłączając wydawania postanowień, w tym o przedstawieniu zarzutów, pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej za grzywnę albo zamknięciu śledztwa. Choć *prima facie* art. 311 § 3 KPK stosowany w oparciu o art. 113 § 1 KKS zastrzega wskazane tam czynności wyłącznie dla prokuratora, ale trzeba pamiętać, że przepis ten ma zastosowanie wyłącznie do prokuratora i to w przypadku, gdy powierza śledztwo. Przepis ten nie ma „odpowiedniego” zastosowania do finansowych organów, które prowadzą śledztwo i nie mają uprawnienie do jego powierzenia¹²⁴.

Zaznaczyć należy, że **prokurator prowadzi śledztwo** o przestępstwo skarbowe, jeżeli ustawa tak stanowi (art. 134a KKS). Jedynym przepisem, obligującym prokuratora do prowadzenia postępowania przygotowawczego w tej formie jest art. 151b § 1 KKS, nakazujący mu wszczęcie śledztwa z przyczyn wskazanych w art. 151a § 1 pkt 2 i 3 KKS, a więc, co wcześniej omówiono, ze względu na szczególne cechy podmiotowe osoby podejrzananej. Ponadto **prokurator może prowadzić śledztwo, także wszczęte przez finansowy organ postępowania przygotowawczego**, jeśli uzna, że wymagają tego okoliczności sprawy. W tym przypadku zastosowanie ma art. 122 § 3 KKS, mówiący o przejęciu sprawy przez prokuratora.

Przepis art. 151b § 2 KKS ma charakter autonomiczny i kompleksowo reguluje uprawnienie prokuratora prowadzącego śledztwo o przestępstwo skarbowe do powierzenia postępowania przygotowawczego organom wskazanym w art. 118 § 1 pkt 1–5 albo w § 2 KKS. Zgodnie z tym prokurator może powierzyć śledztwo urzędowi skarbowemu, urzędowi celnemu, inspektorowi kontroli skarbowej, Straży Granicznej, Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego lub Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu. Jednak **wybór organu nie może być dowolny**, powinien uwzględniać właściwość rzeczową tych organów, wynikającą z jednej strony z art. 133 § 1 KKS i art. 134 § 1 pkt 1–3 i 5 KKS, a z drugiej z przepisów ustrojowych. Ze względu na specyfikę przestępstw skarbowych, zasadne wydaje się powierzenie śledztwa przede wszystkim wyspecjalizowanym finansowym organom postępowania przygotowawczego, a dopiero w drugiej kolejności organom niefinansowym. Zaznaczyć należy, że funkcjonariusze Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego wykonują czynności śledcze tylko w zakresie właściwości tej Agencji. Spośród zadań polegających na rozpoznawaniu, zapobieganiu, wykrywaniu przestępstw skarbowych muszą to być sprawy godzące w podstawy ekonomiczne państwa lub w zakresie produkcji i obrotu towarami, technologiami i usługami o znaczeniu strategicznym dla bezpieczeństwa państwa¹²⁵. Z kolei zadaniem Centralnego Biura Antykorupcyjnego w zakresie działania jest zapobieganie, rozpoznawanie i wykrywanie przestępstw skarbowych przeciwko obowiązkowi podatkowym i rozlicze-

¹²⁴ M. Świetlicka, *Komentarz praktyczny do art. 151a KKS*, LEX dla sędziego i prokuratora 2012.

¹²⁵ Por. ustawa z dnia 24.5.2002 r. o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Agencji Wywiadu (tekst jedn.: Dz.U. z 2010 r., Nr 29, poz. 154 ze zm.), art. 21 ust. 3 i art. 5 tej ustawy.

niom z tytułu dotacji i subwencji, określonych w rozdziale 6 ustawy z dnia 10.9.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2007 r., Nr 111, poz. 765 z późn. zm.), jeżeli pozostają w związku z korupcją lub działalnością godzącą w interesy ekonomiczne państwa¹²⁶. Nadmienić należy, że powierzenie uprawnionemu organowi przeprowadzenia śledztwa w całości lub w określonym zakresie może nastąpić wtedy, gdy zachodzi konieczność korzystania ze znajdujących się w ich dyspozycji środków operacyjno-technicznych (§ 146 ust. 1 Regulaminu).

Podobnie jak Kodeks postępowania karnego, także Kodeks karny skarbowy nie określa **zakresu powierzenia prowadzenia śledztwa**. Oznacza to, że może być ono powierzone w częściach podmiotowych (co do niektórych podejrzanych, oczywiście z zastrzeżeniem z art. 151 b § 2 KKS), jak i w częściach przedmiotowych; możliwe jest również powierzenie ściśle określonego zespołu czynności¹²⁷. W przypadku obligatoryjnego śledztwa prokuratora, czyli gdy wystąpią okoliczności podmiotowe wskazane w art. 151a § 1 pkt 2 i 3 KKS, nie może on powierzyć śledztwa w całości. Zgodnie z dyspozycją art. 113 § 1 KKS przepisy art. 311 KPK nie mają zastosowania w postępowaniu karnym skarbowym, skoro ustawa stanowi autonomiczną regulację w art. 151b KKS, jednakże ze względów porównawczych i systemowych odnieść się należy do wiodącej procedury. Na gruncie KPK w tych przypadkach (tzn. śledztwa z uwagi na podmiot) obecnie możliwe jest powierzenie jedynie określonych czynności śledczych, a nie części śledztwa (art. 311 § 2 *in fine*). Nie powinny być przekazywane zwłaszcza przedstawianie i zmiana zarzutów, przesłuchanie podejrzanego czy zamknięcie śledztwa. W innych wypadkach (np. art. 151b § 1 *in fine*) prokurator po wszczęciu swego śledztwa może już powierzyć je organom nieprokuratorskim także w całości. **W takim wypadku staje się on prokuratorem nadzorującym śledztwo, przy powierzeniu niepełnym jest natomiast nadal prokuratorem prowadzącym śledztwo**¹²⁸. Prokuratorem prowadzącym śledztwo jest prokurator, który po wszczęciu śledztwa prowadzi je osobiście bądź powierzył jego przeprowadzenie Policji albo innemu uprawnionemu organowi w określonym zakresie lub zlecił dokonanie poszczególnych czynności śledztwa. Prokuratorem nadzorującym śledztwo jest prokurator, który po wszczęciu śledztwa powierzył jego przeprowadzenie w całości Policji albo innemu uprawnionemu organowi (§ 149 Regulaminu).

Powierając prowadzenie śledztwa, prokurator powinien określić, w jakim zakresie to czyni, a więc w całości czy w określonej podmiotowo lub przedmiotowo części albo dokonania poszczególnych czynności śledztwa, co **następuje w formie zarządzenia** (§ 146 ust. 2 Regulaminu). Może przy tym zastrzec do osobistego wykonania jakąkolwiek czynność śledztwa, a w szczególności wymagającą wydania postanowienia, związaną z przedstawieniem zarzutów, pociągnięciem do odpowiedzialności posiłkowej, zmianą tych postanowień albo zamknięciem śledztwa (art. 151b § 3 KKS).

W tym miejscu należy odnieść się do uprawnień finansowych organów postępowania przygotowawczego prowadzących śledztwo zarówno własne, jak i powierzone przez prokuratora. Jak wcześniej wskazano, **organy te mają uprawnienia i obo-**

¹²⁶ Ustawa z dnia 9.6.2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r., poz. 621 ze zm.), art. 2 ust. 1 pkt 1d.

¹²⁷ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, komentarz do art. 151b, *op. cit.*

¹²⁸ Por. T. Grzegorzczak, komentarz do art. 151b, *op. cit.*, wydanie IV, 2009.

wiązki prokuratora „scedowane” mocą art. 122 § 1 KKS jedynie wówczas, gdy prowadzą dochodzenie. Natomiast jeśli śledztwo nie jest prowadzone przez prokuratora, to zawsze jest przez niego nadzorowane. W takim przypadku organy skarbowe i celny mają obowiązki i uprawnienia Policji, określone w Kodeksie postępowania karnego (art. 150 § 1 KKS). Wyjątkiem jest opisany w art. 214 § 7 KPK obowiązek udzielenia pomocy osobie przeprowadzającej wywiad środowiskowy. Warto zauważyć, że znamiona omyłki ustawodawcy nosi wskazanie w art. 150 § 1 KKS art. 214 § 6 KPK zamiast § 7. Wyłączony ze stosowania odnośnie innych organów postępowania przygotowawczego został także przepis art. 663 KPK, pozostawiając tym samym uprawnienia Policji w sprawach podlegających orzecznictwu sądów wojskowych wyłącznie Żandarmerii Wojskowej. Ustawodawca założył, że jeżeli postępowanie prowadzone jest przez urząd skarbowy lub inspektora kontroli skarbowej, czynności związane z środkami przymusu, polegającymi na zatrzymaniu i przymusowym sprowadzeniu podejrzanego albo świadka, a wyjątkowo biegłego, tłumacza i specjalisty (art 75 § 2 KPK i art. 285 § 2 KPK), wykonywane są na żądanie finansowych organów przez Policję (art. 150 § 3 i § 4 KKS). Żaden organ finansowy nie ma uprawnienia do zatrzymania osoby podejrzanej (art. 244 KPK), mogą to zrobić jedynie Straż Graniczna, Służba Celna, Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Centralne Biuro Antykorupcyjne i Żandarmeria Wojskowa. Zastrzec jednak należy, że w każdej sprawie to prokurator jest uprawniony do zarządzania zatrzymaniem i przymusowego doprowadzenia osoby podejrzanej (art. 247 § 1 KPK), a finansowy organ prowadzący postępowanie przygotowawcze może wystąpić do prokuratora z wnioskiem o podjęcie tej czynności (art. 122 § 2 KKS). W śledztwie może więc wystąpić i taka sytuacja, gdy na wniosek tego organu prokurator zarządza zatrzymanie i przymusowe doprowadzenie osoby podejrzanej do finansowego organu, który sporządził postanowienie o przedstawieniu zarzutów i zamierza ogłosić je podejrzanemu i przesłuchać go (art. 247 § 1 KPK). Wykonanie tego zarządzenia prokurator powinien wówczas powierzyć Policji.

1.11. Przedłużenie czasu trwania postępowania przygotowawczego

Odrębnego omówienia wymaga regulacja Kodeksu karnego skarbowego, dotycząca przedłużania czasu trwania postępowania przygotowawczego, w praktyce budząca trudności interpretacyjne.

W art. 153 KKS w autonomiczny i kompleksowy sposób uregulowano zagadnienia dotyczące czasu trwania śledztwa i dochodzenia o czyny skarbowe, na skutek czego nie mają zastosowania odpowiednie przepisy art. 310 KPK i art. 325i KPK (art. 113 § 1 KKS). Z przepisu tego wynikają także zasady dotyczące organów uprawnionych do przedłużania czasu trwania postępowania przygotowawczego, przy czym termin wskazany przez ustawodawcę do prowadzenia tego postępowania ma charakter gwarancyjny, a zatem **śledztwo lub dochodzenie winno być zakończone we wskazanym czasie.** Gdy zachodzi rozległość, zawilość, a w szczególności obszerność sprawy, wymagająca opracowania materiału dowodowego, a więc gdy ma miejsce sytuacja, że przyczyna nieukończenia postępowania występuje niezależnie od prowadzącego je organu, który nie był w stanie przeszkody tej usunąć, pojawia się „szczególnie uzasadniony przypadek”, stwarzający możliwość przedłu-

zenia postępowania przygotowawczego prowadzonego w sprawie o przestępstwo skarbowe na dalszy czas oznaczony¹²⁹.

Już na początku należy podkreślić, że w przeciwieństwie do postępowania karnego, w którym prokurator prowadzący lub nadzorujący dochodzenie albo śledztwo może sam przedłużyć czas jego trwania (art. 310 § 2 KPK i art. 325i § 1 KPK), ustawodawca w postępowaniu karnym skarbowym określa **jedynie dwa podmioty uprawnione do przedłużania czasu trwania postępowania przygotowawczego o przestępstwo skarbowe**, w zależności od organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze i jego formy (czy jest to śledztwo, czy dochodzenie). Są to: **organ nadrzędny nad finansowym organem prowadzącym dochodzenie oraz prokurator bezpośrednio przełożony**. Odmienne określono czas, w jakim powinno być ukończone dochodzenie o przestępstwo skarbowe i dochodzenie o wykroczenie skarbowe. W tym drugim przypadku zdefiniowania wymaga także organ uprawniony do przedłużania czasu trwania tego postępowania, w zależności od prowadzącego dochodzenie. Z uwagi na liczne różnice, w pierwszej kolejności omówione zostaną zagadnienia dotyczące czasu trwania postępowania przygotowawczego o przestępstwa skarbowe, a w dalszej kolejności dochodzeń, których przedmiotem są wykroczenia skarbowe.

W przypadku postępowania o **przestępstwa skarbowe** art. 153 § 1 KKS określa **trzymiesięczny okres**, w jakim powinno być zakończone **postępowanie przygotowawcze o czyny skarbowe i nie precyzuje, czy prowadzone jest ono w formie dochodzenia, czy śledztwa**. Podkreślić przy tym należy, że w związku z brakiem rozróżnienia, czy przepis ten ma zastosowanie do dochodzenia (które po przedłużeniu nadal może być prowadzone w tej formie), czy śledztwa, to gdy postępowanie zainicjowano jako dochodzenie, a następnie wobec ujawnienia powodów określonych w art. 151a § 1 KKS zostało wszczęte śledztwo, **okres trwania postępowania przygotowawczego należy liczyć od jego „pierwszego wszczęcia”, czyli dochodzenia**. Istotne z punktu widzenia praktyki jest podkreślenie odmienności w tej kwestii w postępowaniu karnym, w którym w omawianym przypadku czas trwania śledztwa liczy się od jego wszczęcia. § 147 Regulaminu mówi, że w razie przejścia dochodzenia do śledztwa, okres śledztwa liczy się od dnia wydania postanowienia o jego wszczęciu, przy czym do okresu śledztwa nie wlicza się czasu trwania dochodzenia. Przepis ten nie ma zastosowania do postępowania przygotowawczego o przestępstwa skarbowe wobec jednoznacznego brzmienia art. 153 § 1 KKS i woli ustawodawcy kompleksowego uregulowania w nim kwestii czasu trwania postępowania przygotowawczego o czyny skarbowe¹³⁰.

Odmienne niż w wiodącej procedurze karnej uregulowano także dalsze okresy, o jakie może być przedłużony czas trwania śledztwa i dochodzenia o przestępstwa skarbowe. Kodeks karny skarbowy wyznacza kolejną cezurę temporalną do 6 miesięcy i dopiero po półrocznym postępowaniu można przedłużyć czas trwania dochodzenia lub śledztwa na dalszy czas oznaczony. Należy też zauważyć, że Kodeks karny

¹²⁹ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, komentarz do art. 153, *op. cit.*

¹³⁰ Por. druk sejmowy IV kadencji nr 2375 z dnia 16.12.2003 r., rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, uzasadnienia, s. 132, uzasadnienia, pkt 120.

skarbowy **nie zawiera jakiegokolwiek ograniczenia** co do ilości przedłużania śledztwa i dochodzenia¹³¹.

Ponieważ najczęstszą formą postępowania jest **dochodzenie** o przestępstwo skarbowe, które **wszczęta i prowadzi finansowy organ postępowania**, czyli urząd celny, urząd skarbowy albo inspektor kontroli skarbowej (art. 53 § 38 KKS), po trzech miesiącach od wszczęcia na dalszy okres może przedłużyć je, ale jedynie **do 6 miesięcy, organ nadrzędny** (art. 53 § 39 KKS), czyli odpowiednio miejscowo właściwe izba celna, izba skarbowa albo Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej. Organ ten traci jednak swoje uprawnienie wówczas, gdy prokurator przejmuje sprawę do swego prowadzenia (art. 122 § 3 KKS) albo obejmuje ją swoim nadzorem, gdy obliuguje go do tego powołanie na wniosek finansowego organu biegłych lekarzy psychiatrów w celu wydania opinii o stanie zdrowia podejrzanego lub wystąpienie do sądu o zastosowanie tymczasowego aresztowania (art. 122 § 2 zd. 2 KKS). W takim wypadku już po upływie wyznaczonego przez art. 153 KKS trzymiesięcznego czasu trwania dochodzenia właściwy do wydania postanowienia jest **prokurator bezpośrednio przełożony**.

Jeżeli **dochodzenie** o przestępstwo skarbowe **wszczął i prowadzi niefinansowy organ postępowania**, nadzór nad nim sprawuje właściwy prokurator (art. 53 § 39a KKS). **Prokurator** może także sam wszczęć i prowadzić dochodzenie lub przejąć je do swego prowadzenia (art. 122 § 3 KKS). We wszystkich tych przypadkach postanowienie o przedłużeniu postępowania przygotowawczego, nawet już powyżej 3 miesięcy, **może wydać jedynie prokurator bezpośrednio przełożony nad prokuratorem uprawnionym do nadzoru nad dochodzeniem lub prowadzącym je**. Należy podkreślić, że wobec autonomicznej regulacji tej kwestii w komentowanym przepisie **nie ma zastosowania art. 325i KPK**, który uprawnienie do przedłużenia czasu trwania dochodzenia przyznaje prokuratorowi, lecz nie zastrzega tej czynności dla prokuratora bezpośrednio przełożonego.

Po upływie sześciomiesięcznego okresu trwania dochodzenia, bez względu na to, czy postępowanie prowadził finansowy czy niefinansowy organ postępowania, albo prowadził je lub nadzorował prokurator, na dalszy czas oznaczony **postępowanie może przedłużyć wyłącznie prokurator bezpośrednio przełożony**. Nowelą ustawy o prokuraturze z dnia 29.3.2007 r. ustawodawca zdefiniował m.in. termin „prokurator nadrzędny” (art. 45 § 1b KPK), ponadto określił „prokuratora bezpośrednio przełożonego” i wyposażył go między innymi w kompetencje w zakresie przedłużania okresu śledztwa przez zmianę art. 310 § 2 KPK i art. 153 § 1 KKS¹³². **Prokuratorem „bepośrednio przełożonym” jest kierownik jednostki organizacyjnej, w której prowadzone jest lub nadzorowane postępowanie przygotowawcze**, co wynika z art. 17a ust. 3 pkt 7 ustawy z dnia 20.6.1985 r. o prokuraturze (Dz.U. z 2002 r., Nr 21, poz. 206 z późn. zm.). O ile wobec brzmienia tego przepisu wątpliwości nie budzi osoba przełożonego, uprawnionego do dokonania tej czynności w przypadku, gdy sprawę prowadzi albo nadzoruje prokurator, o tyle wyjaśnienia wymaga fakt, który prokurator

¹³¹ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, komentarz do art. 153, *op. cit.*

¹³² Ustawa z dnia 29.3.2007 r. o zmianie ustawy o prokuraturze, ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2007 r., Nr 64, poz. 432); druk sejmowy V kadencji nr 1113 z dnia 2.11.2006 r., rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o prokuraturze oraz niektórych innych ustaw.

jest „bezpośrednio przełożonym” w rozumieniu art. 153 § 1 KKS wobec urzędu celnego, urzędu skarbowego albo inspektora kontroli skarbowej, prowadzących dochodzenie pod nadzorem finansowych organów nadrzędnych. Rozwiązaniem jest przyjęcie, że prokuratorem uprawnionym do przedłużenia dochodzenia w takim przypadku jest **prokurator rejonowy** prokuratury, na której obszarze właściwości **popelniono przestępstwo skarbowe**, przy czym przepisy art. 31 § 2 i art. 32 § 1 KPK stosuje się odpowiednio. Wynika to wprost z § 123 Regulaminu. W piśmiennictwie spotyka się pogląd, że w omawianym przypadku „bezpośrednio przełożonym” jest prokurator rejonowy, właściwy miejscowo ze względu na siedzibę organu finansowego prowadzącego postępowanie. Autor argumentuje, że „praktyka ukształtowała taką zasadę”, bliżej nie wyjaśniając źródła tego twierdzenia i jego stosunku do obowiązujących przepisów prawa¹³³. Podkreślić również należy, że prokurator rejonowy właściwy ze względu na miejsce popełnienia przestępstwa jest bezpośrednio przełożonym nad prokuratorem właściwym do wykonywania czynności w oparciu o wnioski finansowych organów składanych na podstawie art. 122 § 2 KKS¹³⁴.

Gdy w omówionym przypadku finansowy organ postępowania przygotowawczego zwraca się do „właściwego prokuratora bezpośrednio przełożonego” w rozumieniu art. 153 § 1 zd. 3 o **przedłużenie dochodzenia powyżej 6 miesięcy, prokurator rejonowy winien ograniczyć się jedynie do wykonania tej czynności**, oznaczając okres, do upływu którego postępowanie powinno być zakończone. Nie oznacza to jednak, że prokurator jest pozbawiony wpływu na przebieg dochodzenia, lecz o **ile dostrzega konieczność ingerencji w postępowanie przygotowawcze, prowadzone w tej formie przez finansowy organ postępowania przygotowawczego, ma do tego prawo tylko w oparciu o art. 122 § 3 KKS**. Jedynie bowiem w takim przypadku powstaje możliwość, na podstawie art. 326 § 1–3 KPK, wydawania poleceń finansowemu organowi postępowania zarówno w zakresie przeprowadzenia określonych czynności w sprawie, jak i kierunku merytorycznego rozstrzygnięcia. Konsekwencją takiej decyzji jest pozbawienie nadzoru organu nadrzędnego sprawowanego w oparciu o dyspozycję art. 122 § 1 pkt 2 KKS i dającym mu uprawnienia prokuratora w zakresie określonym w art. 326 § 1–3 KPK¹³⁵.

Tak jak w wiodącej procedurze dochodzenie po jego przedłużeniu – bez względu na to, jak długo trwało dotychczas, jaki organ je prowadzi i czy jego przedmiotem jest przestępstwo skarbowe, czy wykroczenie skarbowe – toczy się nadal jako dochodzenie (art. 153 § 2 KKS).

W **sprawach o przestępstwa skarbowe prowadzonych w formie śledztwa**, do przedłużania czasu trwania postępowania przygotowawczego, już po upływie kodeksowego trzymiesięcznego okresu, **upoważniony jest wyłącznie prokurator bezpośrednio przełożony** i to bez względu na to, czy prokurator wszczął śledztwo i je prowadzi sam lub powierzył w całości albo w części niefinansowemu organowi postępowania, czy tylko nadzoruje śledztwo wszczęte przez finansowy organ postępowania przygotowawczego.

¹³³ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, komentarz do art. 153, *op. cit.*

¹³⁴ Por. M. Świetlicka, *Komentarz praktyczny do art. 153 KKS*, LEX dla sędziego i prokuratora 2013.

¹³⁵ Por. M. Świetlicka, *Nadzór prokuratora w sprawach karnych skarbowych*, Prokuratura i Prawo 2007/11, s. 143–152.

Czas trwania dochodzenia o wykroczenia skarbowe został określony przez ustawodawcę do 2 miesięcy. Zgodnie z brzmieniem art. 153 § 3 KKS, w razie niezakończenia dochodzenia w tym terminie **organ nadrzędny nad prowadzącym postępowanie może przedłużyć je na dalszy czas oznaczony.** Jeśli organem prowadzącym dochodzenie o wykroczenie skarbowe – zgodnie z właściwością rzeczową wynikającą z art. 133 § 1 KKS – jest urząd skarbowy, urząd celny albo inspektor kontroli skarbowej, postanowienie w przedmiocie **przedłużenia czasu trwania postępowania może wydać odpowiednio miejscowo właściwa izba skarbowa, izba celna albo Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej (art. 53 § 37 i § 39 KKS).**

Do wszczynania i prowadzenia dochodzenia o wykroczenie skarbowe uprawnione są także niektóre niefinansowe organy postępowania przygotowawczego, tj. Straż Graniczna i Policja, o ile ujawnią w zakresie swojego działania wykroczenia wskazane w art. 134 § 1 pkt. 1 i 2 KKS, oraz Żandarmeria Wojskowa w stosunku do żołnierzy (art. 53 § 36 KKS) w zakresie podlegającym właściwości sądów wojskowych. **Organem nadrzędnym uprawnionym do przedłużania czasu trwania dochodzenia w takim przypadku jest prokurator, właściwy – ze względu na miejsce pełnienia wykroczenia – do nadzoru nad tym postępowaniem, a wobec Żandarmerii Wojskowej – prokurator wojskowy (art. 53 § 39a KKS).** Podkreślić należy, że inne niefinansowe organy postępowania przygotowawczego, czyli Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego i Centralne Biuro Antykorupcyjne nie zostały wyposażone w uprawnienie do prowadzenia dochodzeń o wykroczenia skarbowe (art. 134 § 1 pkt 3 i 5 KKS).

Odnosnie ustalenia właściwości **organu uprawnionego do przedłużania czasu trwania dochodzenia o wykroczenie skarbowe powyżej 2 miesięcy mogą pojawić się wątpliwości, gdy wszczynającym i prowadzącym je jest prokurator.** Może mieć to miejsce w każdej sprawie, jeżeli prokurator przejmie sprawę do swego prowadzenia. Nadmienić należy, że obligatoryjne jest osobiste prowadzenie dochodzenia przez prokuratora, gdy sprawcą wykroczenia skarbowego jest prokurator¹³⁶. W przepisie tym (art. 153 § 3 KKS) nie występuje pojęcie „finansowy organ dochodzenia” ani „organ nadrzędny nad organem finansowym”, co wskazuje, że przepis odnosi się do każdego dochodzenia o wykroczenie skarbowe bez względu na to, jaki organ – finansowy czy niefinansowy – je prowadzi¹³⁷. Komentowany przepis uprawnienie takie udziela wprost organowi nadrzędnemu, co w **omawianym przypadku rozumieć należy jako prokuratorowi nadrzędnemu.** Zgodnie z definicją z art. 45 § 1b KPK jest nim prokurator kierujący jednostką organizacyjną wyższego stopnia, a także prokurator tej jednostki lub prokurator delegowany do niej w zakresie zleconych mu czynności¹³⁸.

¹³⁶ Art. 55 ustawy z dnia 20.6.1985 r. o prokuraturze (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r., Nr 270, poz. 1599 ze zm.).

¹³⁷ Por. W. Grzeszczyk, *Organ nadrzędny nad niefinansowym organem dochodzenia w sprawach o wykroczenia skarbowe*, Prokuratura i Prawo 2003/2, s. 159.

¹³⁸ Por. M. Świątlicka, *Komentarz praktyczny do art. 153 KKS*, LEX dla sędziego i prokuratora 2013.

1.12. Zakończenie postępowania przygotowawczego – odmowa wszczęcia i umorzenia postępowania przygotowawczego w sprawach karnych skarbowych

Postępowanie przygotowawcze o delikty skarbowe wprawdzie opiera się o regułę odpowiedniego stosowania przepisów postępowania karnego, jednakże zawiera szereg istotnych różnic. Na wstępie należy podkreślić, że rola prokuratora na tym etapie postępowania zależy od szeregu krzyżujących się przesłanek. Odmienne kształtują się jego obowiązki w zależności od tego, czy postępowanie prowadzone jest przez finansowe albo niefinansowe organy postępowania, czy toczyło się ono w formie śledztwa, czy dochodzenia, a w tym ostatnim przypadku, czy jego przedmiotem było wykroczenie skarbowe, czy przestępstwo skarbowe. W celu przybliżenia tych zależności, na początku omówione zostaną sposoby zakończenia postępowania przygotowawczego z wykazaniem specyfiki karnoskarbowej, a następnie określona rola prokuratora na końcowym etapie dochodzenia lub śledztwa w tych sprawach.

Aby mogło nastąpić orzekanie w przedmiocie procesu, muszą być spełnione pewne warunki procesowe, pozwalające na przeprowadzenie postępowania karnego. Te stany (sytuacje), z którymi prawo karne procesowe łączy dopuszczalność albo niedopuszczalność postępowania karnego, zwykło nazywać się przesłankami procesowym¹³⁹. Wobec braku odmiennych uregulowań w Kodeksie karnym skarbowym, w oparciu o art. 113 § 1 KKS odpowiednie zastosowanie mają przepisy Kodeksu postępowania karnego, określające te sytuacje w art. 17 KPK. Tak więc nie wszczyna się postępowania karnego skarbowego, a wszczęte umarza, gdy:

- 1) czynu nie popełniono albo brak jest danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie jego popełnienia,
- 2) czyn nie zawiera znamion czynu zabronionego albo ustawa stanowi, że sprawca nie popełnia przestępstwa,
- 3) społeczna szkodliwość czynu jest znikoma,
- 4) ustawa stanowi, że sprawca nie podlega karze,
- 5) oskarżony zmarł,
- 6) nastąpiło przedawnienie karalności,
- 7) postępowanie karne co do tego samego czynu tej samej osoby zostało prawomocnie zakończone albo wcześniej wszczęte toczy się,
- 8) sprawca nie podlega orzecznictwu polskich sądów karnych,
- 9) brak skargi uprawnionego oskarżyciela,
- 10) brak wymaganego zezwolenia na ściganie lub wniosku o ściganie pochodzącego od osoby uprawnionej, chyba że ustawa stanowi inaczej,
- 11) zachodzi inna okoliczność wyłączająca ściganie.

Przesłanki te w tym samym stopniu dotyczą dopuszczalności ścigania sprawców przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych, co wynika z ogólnej reguły ujednoczenia postępowania co do tych deliktów¹⁴⁰.

¹³⁹ J. Grajewski (red.), komentarz do art. 17, *Komentarz aktualizowany do art. 1–424 ustawy z dnia 6.6.1997 r. Kodeks postępowania karnego*, LEX/el 2012.

¹⁴⁰ Druk sejmowy III kadencji, nr 1146 z dnia 17.5.1999 r., rządowy projekt ustawy – Kodeks karny skarbowy, uzasadnienia, s. 106.

Nie wdając się w szczegółową analizę tych stanów, które w jednakowym stopniu występują w postępowaniu o przestępstwa inne niż skarbowe, zasygnalizować należy te sytuacje, które mogą powstać w związku ze specyfiką karnoskarbową.

Przede wszystkim, oceniając występowanie przesłanki z **art. 17 § 1 pkt 2 KPK** (w zw. z art. 113 § 1 KKS), nie można tracić z pola widzenia **art. 9 § 3 KKS**, który stanowi, że za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe odpowiada jak sprawca także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. Przepis ten przewiduje specyficzną regulację określającą podstawy odpowiedzialności karnej za sprawstwo przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego w sytuacji, gdy konstrukcja typu czynu zabronionego o charakterze indywidualnym określa podmiot sprawcy, wykorzystując do tego terminologię stosowaną w ustawach podatkowych. W wielu wypadkach Kodeks karny skarbowy określa bowiem podmiot sprawcy, posługując się zwrotami charakterystycznymi dla prawa podatkowego, wskazując m.in., że sprawcą czynu zabronionego przewidzianego w art. 54–57 i art. 81 może być „podatnik”, w art. 77–79 „płatnik”, w art. 98 i art. 100 „rezydent”, w art. 64 i art. 74 „producent”, a w art. 74 i art. 75 „importer”. Przyjęta w przywołanych jedynie przykładowo przepisach konstrukcja legislacyjna, która służy do charakterystyki podmiotu sprawczego, może powodować poważne trudności w pociągnięciu do odpowiedzialności karnej osoby działającej w imieniu podmiotu konwencyjnego, mającego na gruncie właściwych przepisów podatkowych status: podatnika, płatnika, rezydenta, producenta albo importera. Przepis art. 9 § 3 KKS służy rozwiązaniu takich przypadków, w których z uwagi na konstrukcję znamion przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego o charakterze indywidualnym dochodzić może do sytuacji, gdy norma sankcjonowana adresowana jest do podmiotu niebędącego osobą fizyczną, spełniającego cechy wymagane od sprawcy przestępstwa indywidualnego (np. podmiotu będącego podatnikiem, płatnikiem, rezydentem, producentem, importerem lub inkasentem), zaś norma sankcjonująca przewiduje możliwość orzeczenia sankcji karnej wyłącznie wobec osoby fizycznej, niewskazanej w zestawie znamion ustawowych danego czynu zabronionego¹⁴¹.

Kolejną trudność może **stwarzać także ocena znamion strony przedmiotowej czynów karnych skarbowych**, bowiem w znacznej części przepisy części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego mają charakter blankietowy i znamion tych należy szukać w skomplikowanych przepisach innych ustaw, które regulują sprawy podatkowe, celne itp. Na przykład obowiązek podatkowy, jego przedmiot i podmiot, które podlegają temu obowiązkowi, określają oddzielne ustawy podatkowe. Jak wskazano w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 1.12.2005 r., IV KK 122/05, OSNKW 2006, nr 2, poz. 19, podatnikiem w rozumieniu KKS – z uwzględnieniem wymogu wynikającego także z art. 1 § 1 – jest jedynie taki podmiot, którego obowiązek podatkowy określa ustawa wskazująca podmiot zobowiązany oraz przedmiot i stawkę podatku¹⁴². Omówienie wszystkich aktów prawnych przekracza zakres niniejszego opracowania, zasy-

¹⁴¹ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *op. cit.*

¹⁴² T. Grzegorzczak, *op. cit.*, s. 314.

gnalizować jedynie można, że obowiązek podatkowy, od którego uchyla się np. sprawca czynu z art. 54 KKS, może mieć swe źródło w kilkunastu ustawach¹⁴³.

W kontekście odpowiedniego stosowania do postępowania karnego skarbowego wiodącej procedury (art. 113 § 1 KKS) kilku uwag wymaga także druga przesłanka procesowa wskazana w **art. 17 § 1 pkt 2 KPK *in fine*, to jest, iż ustawa stanowi, że sprawca nie popełnia przestępstwa**. W wypadku przestępstw innych niż skarbowe, sytuacje takie wskazane są zarówno w części ogólnej Kodeksu karnego, jak i przy niektórych zachowaniach opisanych w części szczególnej. Przy rozważaniu tego zagadnienia co do deliktów skarbowych zacząć należy od tego, że co do zasady przepisy części ogólnej Kodeksu karnego nie mają zastosowania do przestępstw skarbowych (art. 20 § 1 KK), a jedynie ustawodawca odsyła do odpowiedniego stosowania **enumeratywnie wymienionych artykułów**, wskazanych w art. 20 § 2 KKS, art. 21 § 3 KKS, art. 26 § 4 KKS, art. 39 § 2 KKS, art. 40 § 1 KKS, art. 45 KKS. **Przepisy części ogólnej Kodeksu karnego ani Kodeksu wykroczeń nie mają żadnego zastosowania do wykroczeń skarbowych**, gdyż przyjęto pełną autonomię Kodeksu karnego skarbowego co do zasad odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe. Analiza przepisów części ogólnej Kodeksu karnego recypowanych do zasad odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe prowadzi do wniosku, że spośród stanowiących o niepopelnieniu przestępstwa stosuje się **jedynie art. 27 § 1 KK, określający warunki dopuszczalnego ryzyka** (ryzyka nowatorstwa, eksperymentu) jako okoliczności wyłączającej bezprawność (kontratyp). Ze względu na szczególną materię prawa skarbowego, zakres stosowania tego przepisu ustawodawca ograniczył tylko do eksperymentu ekonomicznego lub technicznego (art. 20 § 5 KKS), co zrozumiałe – wyłączając tym samym eksperyment poznawczy i medyczny. **O pozostałych okolicznościach decydujących o niepopelnieniu przestępstwa skarbowego, a także wykroczenia skarbowego stanowi ustawa Kodeks karny skarbowy, określając je w art. 10 i art. 11 § 1**. Ustawowe uznanie, że „sprawca nie popełnia przestępstwa” wynika m.in. z wymienionych w Kodeksie karnym skarbowym okoliczności wyłączających przestępność czynu zabronionego zarówno o charakterze przedmiotowym (tzw. kontratypy), jak i wiążących się z problematyką winy.

¹⁴³ M.in. w ustawach: z dnia 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2010 r., Nr 51, poz. 307 ze zm.), z dnia 15.2.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2011 r., Nr 74, poz. 397 ze zm.), z dnia 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2007 r., Nr 144, poz. 930 ze zm.), z dnia 9.9.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2010 r., Nr 101, poz. 649 ze zm.), z dnia 23.7.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2009 r., Nr 93, poz. 768 ze zm.), z dnia 12.1.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r., Nr 95, poz. 613 ze zm.) – odnośnie podatku od nieruchomości i od środków transportu oraz opłat lokalnych (targowej, miejscowej i z tytułu posiadania psów), z dnia 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 ze zm.), z dnia 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2011 r., Nr 108, poz. 626 ze zm.), z dnia 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2006 r., Nr 136, poz. 969 ze zm.), z dnia 30.10.2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2002 r., Nr 200, poz. 1682 ze zm.), z dnia 19.11.2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2009 r., Nr 201, poz. 1450 ze zm.) – w zakresie podatku od gier, z dnia 24.8.2006 r. o podatku tonażowym (Dz.U. z 2006 r., Nr 183, poz. 1353 ze zm.) odnośnie opodatkowania niektórych dochodów (przychodów) armatorów morskich statków handlowych w żegludze międzynarodowej; por. T. Grzegorzczak, *op. cit.*, s. 314.

Wskazano w art. 10 KKS cztery postaci błędu:

- a) błąd co do znamienia tworzącego typ podstawowy (§ 1 – odpowiednik konstrukcji z art. 28 § 1 KK),
- b) błąd co do znamienia tworzącego typ zmodyfikowany (§ 2 – odpowiednik konstrukcji z art. 28 § 2 KK),
- c) błąd co do kontrotypu (§ 3 – odpowiednik konstrukcji z art. 29 KK, która nadto statuuje błąd co do okoliczności wyłączającej winę),
- d) błąd co do karalności (§ 4 – odpowiednik art. 7 § 1 KW).

Spośród czterech postaci błędu podanych w art. 10 KKS, trzy oparte są na formule usprawiedliwienia, co oznacza, że dla wyłączenia odpowiedzialności karnoskarbowej albo jej umniejszenia (§ 2) konieczne jest stwierdzenie, że błąd jest usprawiedliwiony. Z kolei dla przyjęcia błędu co do ustawowego znamienia tworzącego typ podstawowy (§ 1) nie bada się, czy błąd ten jest usprawiedliwiony. Błąd ten nie znosi odpowiedzialności karnoskarbowej, wyłącza jedynie umyślność. W praktyce, ze względu na istnienie jedynie kilku typów czynów zabronionych, przy których kryminalizowana jest nieumyślna realizacja ich znamion, wyłączenie umyślności zgodnie z art. 10 § 1 KKS jest równoznaczne z brakiem odpowiedzialności karnoskarbowej¹⁴⁴.

Drugą okolicznością stanowiącą, że sprawca czynu karnego skarbowego nie popełnia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, jest jego niepoczytalność, co jest okolicznością wyłączającą winę. Przepis art. 11 § 1 KKS w niczym nie odbiega od analogicznej regulacji w prawie karnym (art. 31 § 1 KK). Na marginesie, do wydania opinii o stanie zdrowia psychicznego sprawcy wykroczenia skarbowego powołuje się dwóch biegłych lekarzy psychiatrów, a nie jednego, jak w przypadku wykroczenia pospolitego (art. 42 § 2 Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia). W każdym postępowaniu przygotowawczym, bez względu na organ je prowadzący, do wydania postanowienia w tym przedmiocie uprawniony jest wyłącznie prokurator.

Jak wcześniej sygnalizowano, **co do wykroczeń skarbowych kompleksowa regulacja odnośnie podstaw odpowiedzialności zawarta została w Kodeksie karnym skarbowym.** Uwaga ta ma na celu podkreślenie, że w przeciwieństwie do innych wykroczeń, **nie stanowi wykroczenia skarbowego czyn zabroniony, którego społeczna szkodliwość jest znikoma (art. 1 § 2 KKS)**¹⁴⁵. Można więc odmówić wszczęcia postępowania karnego skarbowego, a wszczęte umorzyć, na podstawie **art. 17 § 1 pkt 3 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS**, zarówno wobec stwierdzenia, że czyn zabroniony jako wykroczenie skarbowe, jak i przestępstwo skarbowe, zawiera subminimalny stopień społecznej szkodliwości oceniany przez pryzmat przesłanek z art. 53 § 7 KKS.

Kilku uwag wymaga także przeszkoda procesowa wskazana w **art. 17 § 1 pkt 4 KPK – niepodleganie karze sprawcy przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skar-**

¹⁴⁴ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *op. cit.*, s. 252.

¹⁴⁵ Obowiązujący Kodeks wykroczeń z 1971 r. nie zawiera odpowiednika art. 1 § 2 KK, według którego nie stanowi przestępstwa czyn zabroniony odznaczający się znikomym stopniem społecznej szkodliwości. Oznacza to, że czyn wyczerpujący znamiona wykroczenia o subminimalnym stopniu społecznej szkodliwości nie traci cech wykroczenia. Ustalenie, że stopień społecznej szkodliwości wykroczenia jest znikomy, rzutuje co najwyżej na rodzaj i rozmiar reakcji organu orzekającego w stosunku do obwinionego – postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 10.6.2003 r. II KK 87/03, LEX 78371.

bowego, co może nastąpić wyłącznie, gdy ustawa tak stanowi. Nawiązując do rozważań co do ustawowych przepisów wskazujących sytuacje, w których sprawca nie popełnia przestępstwa (zob. uwagi wyżej do art. 17§ 1 pkt 2 KPK), to odnośnie **niepodlegania karze sprawcy przestępstwa skarbowego**, z Kodeksu karnego recypowano jedynie dwa artykuły. Pierwszy to w oparciu o art. 20 § 1 KKS – art. 23 § 1 KK stanowiący, że karze nie podlega współdziałający, który dobrowolnie zapobiegł dokonaniu czynu zabronionego. Drugi, to na podstawie art. 21 § 3 KKS – art. 15 KK mówiący o niepodleganiu karze za usiłowanie tego, kto dobrowolnie odstąpił od dokonania lub zapobiegł skutkowi stanowiącemu zniamię czynu zabronionego. **Już w tym miejscu podkreślić należy, że – poprzez utrudniające czytelność wielokrotne odsłanie – ustawodawca „zmodyfikował” oba recypowane przepisy, eliminując z nich przesłankę „dobrowolności”** (zob. art. 20 § 4 KKS oraz art. 21 § 3 po średniku KKS). Zabieg ten daje podstawę do odmowy wszczęcia, a gdy postępowanie już wszczęto, do jego umorzenia wobec współdziałającego sprawcy przestępstwa skarbowego, gdy zapobiegł temu deliktowi skarbowemu, bez względu na to, jakimi motywami się kierował. Wystarczy zatem sam skutek w postaci zapobieżenia przestępstwu skarbowemu, przy czym może być tym samo odstąpienie przez współdziałającego od współdziałania, jeżeli bez dalszego uczestnictwa tego współdziałającego dokonanie czynu zabronionego nie będzie możliwe. Wówczas bowiem samo odstąpienie od współdziałania będzie równoznaczne z zapobieżeniem dokonaniu czynu zabronionego przez inną osobę¹⁴⁶. Uwagi powyższe mają także zastosowanie w wypadku odstąpienia od usiłowania.

Niezależnie od recypowania opisanych wyżej przepisów Kodeksu karnego odnośnie przestępstw skarbowych, w Kodeksie karnym skarbowym ustawodawca zawarł przepisy stanowiące o niepodleganiu karze sprawców deliktów skarbowych, przy czym mają one zastosowanie w wypadku czynów wypełniających znamiona zarówno przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych. W rozdziale 2 *Zaniechanie ukarania sprawcy*, znajdują się dwa przepisy – art. 16 i art. 16a, określające przesłanki niepodlegania karze sprawcy przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, który po dokonaniu czynu wyrazi czynny żal także w formie korekty deklaracji podatkowej. Nie wdając się w szczegóły, przekraczające ramy *Metodyki*, należy podkreślić, że wolą prawodawcy jest, aby sprawca miał możliwość uzyskania określonych koncesji w zakresie odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o ile podejmie stosowne (określone ustawowo) zachowanie zmierzające do wyrównania uszczerbku finansowego. Praktyka ta stanowi *signum temporis* współczesnej polityki kryminalnej. Przykładowo, w razie skutecznego czynnego żalu uchylenie karalności („nie podlega karze”) następuje z mocy samego prawa. Jest ono obligatoryjne i niezależne od swobodnego uznania czy zgody właściwego organu procesowego¹⁴⁷.

W przeciwieństwie do prawa karnego, gdzie w części szczególnej także określone zostały okoliczności, których wystąpienie decyduje, że sprawca nie podlega karze (np. art. 131 § 2 KK, art. 157a § 3 KK, art. 160 § 4 KK, art. 169 § 1 KK i inne) albo nie

¹⁴⁶ Por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 23.3.2011 r. II AKa 468/10 LEX 1099230, KZS 2011/9/89.

¹⁴⁷ Druk sejmowy III kadencji, nr 1146 z dnia 17.5.1999 r., rządowy projekt ustawy – Kodeks karny skarbowy, uzasadnienia, s. 22.

popelnia przestępstwa (np. art. 157a § 2 KK, art. 213 § 2 KK), w prawie karnym skarbowym przypadków takich nie ma.

Należy podkreślić, że umorzenie postępowania z powodu znikomej szkodliwości czynu lub niepodlegania karze nie stoi na przeszkodzie orzeczeniu przepadku przedmiotów (art. 43 § 1 pkt 2 i 4 KKS). Nie przeszkadza też w przekazaniu sprawy do określonego organu w celu zastosowania sankcji służbowych lub dyscyplinarnych, gdy czyn stanowi także przewinienie dyscyplinarne lub naruszenie obowiązków służbowych (art. 18 § 2 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS). Uprawnienie prokuratora w tym ostatnim wypadku „scedowane” zostało mocą art. 122 § 1 pkt 1 KKS także na finansowy organ postępowania przygotowawczego, jeśli prowadzi dochodzenie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe pod nadzorem organu nadrzędnego, a nie prokuratora.

Przedawnienie karalności deliktów skarbowych autonomicznie reguluje art. 44 KKS co do przestępstw skarbowych i art. 51 § 1 i 2 KKS odnośnie wykroczeń skarbowych. Przesłanka procesowa wskazana w **art. 17 § 1 pkt 6 KPK w oparciu o art. 113 § 1 KKS** będzie podstawą do zakończenia lub niewszczywania postępowania z ubiegiem terminów i spełnieniu warunków wskazanych w tych przepisach. Zasygnalizować trzeba w tym miejscu szczególną regulację art. 114a KKS, która wprawdzie odnosi się do przerwania biegu postępowania, ale jak dalej opisano, w pewnych warunkach ma istotny wpływ na bieg terminów przedawnienia (więcej zob. 1.13.).

Odnośnie stosowania podstawy odmowy wszczęcia lub umorzenia postępowania **ze względu na zawisłość sprawy albo powagę rzeczy osądzonej (art. 17 § 1 pkt 7 KPK w oparciu o art. 113 § 1 KKS)**, należy mieć na uwadze szczególną regulację art. 8 § 1 KKS, który przewiduje wyjątek od zasady zakazu multiplikacji przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych przewidzianej w art. 6 § 1 KKS oraz zasady zakazu multiplikacji przestępstw wyrażonej w art. 11 § 1 KK w odniesieniu do zbiegu realnego przepisów, określających znamiona przestępstwa skarbowego oraz znamiona przestępstwa powszechnego¹⁴⁸. Reguły wyłączenia wielości ocen mają jedynie zastosowanie w wypadku zbiegu przepisów ustawy, natomiast nie stosuje się ich w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, o których mowa w art. 8 § 1 KKS, przy czym wykluczone jest, aby przepis Kodeksu karnego skarbowego mógł wyprzeć na zasadzie specjalności lub konsumpcji przepis Kodeksu karnego (lub odwrotnie) i aby w konsekwencji doszło do skazania i wymierzenia sprawcy jednej kary¹⁴⁹. **Z całą mocą należy podkreślić, że wcześniejsze wszczęcie i prowadzenie postępowania o przestępstwo stanowiące jednocześnie przestępstwo skarbowe, nie może stanowić podstawy umorzenia jako *lis pendens*, a skazanie w takiej sytuacji nie daje podstawy *res iudicata*.**

Podstawą odmowy wszczęcia lub umorzenia dochodzenia o wykroczenie skarbowe, wyczerpujące zarazem znamiona przestępstwa (nieskarbowego) albo wykroczenia (nieskarbowego), można szukać jedynie w **art. 151 KKS**, stanowiącym w § 1, że można **odmówić wszczęcia postępowania w sprawie o wykroczenie skarbowe, a wszczęte umorzyć** także wtedy, gdy w sprawie o ten sam czyn zabroniony wy-

¹⁴⁸ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *op. cit.*

¹⁴⁹ Uchwała siedmiu sędziów SN z dnia 24.1.2013 r. I KZP 19/12; zob. uwagi przypis 28.

czerpujący zarazem znamiona wykroczenia skarbowego i przestępstwa, postępowanie karne w sprawie o przestępstwo zostało już prawomocnie zakończone orzeczeniem skazującym. Artykuł ten w § 2 daje także podstawę do odmowy wszczęcia postępowania, a umorzenia wszczętego, jeżeli o ten sam czyn zabroniony, wyczerpujący zarazem znamiona wykroczenia skarbowego i przestępstwa toczy się postępowanie karne w sprawie o przestępstwo ścigane z urzędu. Kodeks postępowania karnego zawiera także przepis, dający możliwość umorzenia absorpcyjnego – art. 11 § 1 KPK, co rodzi potrzebę ustalenia wzajemnej relacji tych uregulowań, zwłaszcza że stosowanie przepisu wiodącej procedury jest uprawnione z mocy art. 113 § 1 KKS, o ile uznać, że art. 151 KKS nie jest przepisem szczególnym „stanowiącym inaczej”.

Od razu trzeba wskazać, że zakresy zastosowania obu tych instytucji są odmiennie. Dotyczy to zresztą nie tylko stadium procesowego, w którym można po nie sięgnąć (postępowanie przygotowawcze w wypadku instytucji z art. 151 KKS oraz postępowanie przygotowawcze, ale i sądowe w wypadku instytucji z art. 11 KPK) oraz kategorii czynów, w razie popełnienia których mogą mieć one zastosowanie (wykroczenia skarbowe w wypadku instytucji z art. 151 KKS oraz przestępstwa w wypadku instytucji z art. 11 KPK), lecz przede wszystkim tego, że przecież ta pierwsza odnosi się do jednego (tego samego) czynu, zaś ta druga do dwóch czynów, pozostających w zbiegu realnym. W odwołaniu zatem do normy blankietowej z art. 113 § 1 KKS **istnieją pełne podstawy do odpowiedniego zastosowania umorzenia absorpcyjnego w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, oczywiście przy spełnieniu niezbędnych ku temu warunków¹⁵⁰.**

W postępowaniu karnym skarbowym odpowiednie stosowanie dotyczy także **art. 322 KPK, stanowiącego jako przyczynę umorzenia postępowania przygotowawczego brak podstaw do wniesienia aktu oskarżenia.** Z zakresu tej regulacji wyłączona jest sytuacja, gdy umorzenie dotyczyć ma sprawcy niepoczytalnego, w stosunku do którego istnieją podstawy do zastosowania środków zabezpieczających, bowiem organem orzekającym jest sąd (art. 324 KPK), co zostanie omówione w dalszej części, dotyczącej zainicjowanego przez właściwe organy sądowego zakończenia postępowania o czyny karne skarbowe. Przepis art. 322 KPK stanowi uzupełnienie o przesłankę faktyczną wskazanych wyżej przyczyn umorzenia z przyczyn prawnych. W praktyce podstawa ta odnosi się do niemożności wykrycia sprawcy przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. W tym miejscu należy zaznaczyć, że **ze stosowania w jakichkolwiek sprawach karnych skarbowych, nawet tych najbardziej blahych o wykroczenia skarbowe, wyłączone jest tzw. umorzenie rejestrowe.** Dzieje się tak dlatego, że art. 113 § 2 pkt 2 KKS wprost określa, że **art. 325f KPK nie stosuje się w postępowaniu karnym skarbowym.**

Po omówieniu podstaw umorzenia postępowania przygotowawczego o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, odpowiedzieć należy na pytanie, **który organ jest uprawniony do wydania postanowienia w tym przedmiocie, czy jest to decyzja autonomiczna, czy podlega zatwierdzeniu, a przede wszystkim, jaka jest w tym rola prokuratora?**

Nie ma żadnych wątpliwości, gdy postępowanie o przestępstwo skarbowe prowadzone jest w formie śledztwa przez prokuratora (art. 151b § 1 KKS), gdyż oczywi-

¹⁵⁰ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *op. cit.*, s. 1095.

ście tylko ten organ jest uprawniony do wydania postanowienia o umorzeniu (art. 311 § 1 KPK w oparciu o art. 113 § 1 KKS). W sytuacji gdy prokurator, korzystając ze swego uprawnienia (art. 151b § 2 KKS), powierza organom finansowym albo niefinansowym prowadzenia śledztwa w całości, zasadne jest skorzystanie z możliwości, jaką daje art. 305 § 3 KPK (art. 113 § 1 KKS) i sporządzenie postanowienia o umorzeniu przez organ, któremu śledztwo powierzono. Wprawdzie w art. 305 § 3 KPK jest mowa tylko o tym, że tę decyzję może sporządzać Policja, jednakże w oparciu o art. 312 pkt 1 KPK uprawnienia te przysługują także Straży Granicznej, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu, a więc organom wskazanym w art. 118 § 1 pkt 4 i 5 oraz § 2 KKS, którym prokurator może powierzyć prowadzenie śledztwa o przestępstwa skarbowe (art. 151b § 2 KKS). Odnośnie finansowych organów postępowania, źródłem tego uprawnienia jest art. 312 pkt 2 KPK (art. 113 § 1 KKS), a przepisem szczególnym tam powołanym jest art. 150 § 1 KKS. Zaznaczyć trzeba, że śledztwo o przestępstwo skarbowe, poza prokuratorem, może wszcząć także urząd skarbowy, urząd celny lub inspektor kontroli skarbowej i wówczas te organy prowadzą postępowanie (pod nadzorem prokuratora, a nie w wyniku powierzenia śledztwa). W tym wypadku w pełni uzasadnione jest skorzystanie z możliwości sporządzania postanowienia przez organ je prowadzący.

W każdej sytuacji procesowej postanowienie o umorzeniu śledztwa o przestępstwo skarbowe wymaga zatwierdzenia przez prokuratora, jeśli nie on je sporządził (art. 305 § 3 po średniku KKS w oparciu o art. 113 § 1 KKS).

Więcej komplikacji kompetencyjnych powstaje w związku z postanowieniem o umorzeniu dochodzenia, bowiem o tym, kto jest uprawniony do wydania postanowienia w tym przedmiocie, decyduje nie tylko to, który organ prowadzi postępowanie, ale i czy jego przedmiotem jest przestępstwo skarbowe, czy wykroczenie skarbowe.

Zacząć należy od tego, że **w każdym dochodzeniu, które prokurator przejął do swojego prowadzenia (art. 122 § 3 KKS), jest jedynym organem, który ma prawo ocenić materiał dowodowy i podjąć decyzję o umorzeniu postępowania** (art. 325a § 1 i § 2 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS). W przypadku powierzenia dochodzenia innym organom, zastosowanie mają opisane wyżej reguły dotyczące śledztwa (art. 325a § 2 KPK), toteż organy, którym dochodzenie powierzono, mogą sporządzać postanowienie o umorzeniu postępowania, przy czym zatwierdza je prokurator.

Prokurator zatwierdza także każde postanowienie kończące dochodzenie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli sporządziły je niefinansowe organy postępowania przygotowawczego, a więc Policja, Straż Graniczna, a o przestępstwa skarbowe także Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego i Centralne Biuro Antykorupcyjne (art. 134 § 1 KKS). Wynika to z odpowiednio stosowanych przepisów Kodeksu postępowania karnego (art. 325e § 2), gdyż Kodeks karny skarbowy nie zawiera w tym zakresie odmiennych regulacji (art. 113 § 1 KKS).

Trzeba zaznaczyć, że mające źródło w art. 121 § 2 KKS uprawnienie niefinansowych organów dochodzenia do powzięcia decyzji w przedmiocie sporządzenia i wniesienia aktu oskarżenia w sprawie o wykroczenia skarbowe nie oznacza, iż ustawodawca scedował na te organy uprawnienia do niekontrolowanego podejmowania innych decyzji kończących postępowanie przygotowawcze w sprawie o wykroczenie skarbo-

we, brak bowiem ustawowych podstaw do takiej interpretacji. **W konsekwencji należy przyjąć, iż decyzje typu: umorzenie postępowania, zawieszenie postępowania, odmowa wszczęcia postępowania podejmowane przez organ niefinansowy wymagają zatwierdzenia przez prokuratora, mimo że dotyczą wykroczeń skarbowych**¹⁵¹.

Jeżeli postanowienie o odmowie wszczęcia albo o umorzeniu śledztwa lub dochodzenia wymaga zmian i poprawek, prokurator nie musi go zatwierdzać, a zwraca je organowi prowadzącemu postępowanie w celu ich dokonania lub sam sporządza postanowienie (§ 252 Regulaminu).

Uprawnienie do wszczęcia i prowadzenia dochodzenia o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe mają przede wszystkim urząd celny, urząd skarbowy i inspektor kontroli skarbowej (art. 133 § 1 KKS) i są one uprawnione do wnoszenia oraz popierania aktu oskarżenia (art. 155 § 1 KKS). W tym przypadku ustawodawca przyznał tym organom cały szereg uprawnień prokuratora (art. 122 § 1 pkt 1), wśród których szczególnie miejsce zajmuje upoważnienie z art. 93 § 3 KPK do wydawania – jak prokurator – postanowień i zarządzeń. Należą do nich wszystkie postanowienia zamykające drogę do wydania wyroku, a więc o odmowie wszczęcia dochodzenia, jego umorzeniu bądź poprzez zawieszenie, przerywania biegu postępowania przygotowawczego, co wyrażone jest literalnie w art. 155 § 1 zd. 1 KKS. Zgodnie z treścią art. 325e § 2 KPK (art. 113 § 1 KKS), postanowienia te wymagają zatwierdzenia przez prokuratora, z tym zastrzeżeniem, że art. 122 § 1 pkt 2 KKS stanowi, że w omawianym wypadku w przepisie art. 325e § 2 zd. 1 KPK, przez wyrażenie „prokurator” rozumie się „organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego”. **Zatwierdzenie postanowienia finansowego organu o umorzeniu dochodzenia o przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe wymaga zatwierdzenia przez właściwą izbę celną, izbę skarbową, a jeśli postępowanie prowadzi inspektor kontroli skarbowej, przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej.**

Prokurator jest właściwy do oceny zasadności tego postanowienia wyłącznie wówczas, gdy przejmie sprawę do swego prowadzenia (art. 122 § 3 KKS) albo gdy z mocy prawa obejmie ją nadzorem (art. 122 § 2 zdanie drugie KKS).

Opisane wyżej reguły w pełni mają odpowiednie zastosowanie w wypadku postanowienia o odmowie wszczęcia śledztwa albo dochodzenia.

1.13. Zawieszenie postępowania przygotowawczego

Omówienie odrębnie przesłanek, decydujących o możliwości przerywania biegu postępowania przygotowawczego w sprawach o czyny karne skarbowe, jest spowodowane specyfiką tego postępowania, wynikającą z dwóch nieznanych procedurze powszechnej rozwiązań. Po pierwsze regulacji art. 114a KKS, dającej podstawę do zawieszenia postępowania, jeżeli jego prowadzenie jest w istotny sposób utrudnione ze względu na toczące się postępowanie przed organami kontroli skarbowej, organami podatkowymi, organami celnymi lub sądami administracyjnymi. Z kolei tryb postępowania w stosunku do nieobecnych – może być alternatywą dla przerywania

¹⁵¹ H. Skwarczyński, *Prokurator w karnoskarbowym postępowaniu przygotowawczym*, Prokuratura i Prawo 2002/3, s. 85.

biegu postępowania przygotowawczego, jeśli są równocześnie spełnione przesłanki z art. 173 KKS.

Wracając do podstaw zawieszenia dochodzenia lub śledztwa we wszystkich sprawach karnych skarbowych, to pełne zastosowanie w związku z dyrektywą art. 113 § 1 KKS ma przepis art. 22 KPK, a co się z tym wiąże, także dorobek orzecznictwa i doktryny w tym przedmiocie. Tak więc jeżeli zachodzi długotrwała przeszkoda uniemożliwiająca prowadzenie postępowania, a w szczególności jeżeli nie można ująć oskarżonego albo nie może on brać udziału w postępowaniu z powodu choroby psychicznej lub innej ciężkiej choroby, postępowanie zawiesza się na czas trwania przeszkody.

Więcej uwagi należy poświęcić szczególnej podstawie zawieszenia postępowania wynikającej z art. 114a KKS obowiązującego od dnia 30.7.2010 r., a dodanego mocą ustawy z dnia 25.6.2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 127, poz. 858). Przepis ten stanowi *novum* nie tylko z perspektywy kodeksu, ale wręcz całego procesowego ustawodawstwa karnego. Zawieszenie postępowania karnego w oczekiwaniu na prejudykat stanowi wszak wyłom od zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego i jako takie z samego założenia może mieć ściśle reglamentowany charakter¹⁵². Przepis art. 114a KKS zrywa z przyjmowanym na gruncie procedury karnej założeniem, że oczekiwanie na prejudykat nie stanowi podstawy zawieszenia postępowania. Mamy również do czynienia z normatywnym wyjątkiem od wyrażonej na gruncie art. 2 § 1 pkt 4 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS dyrektywy rozstrzygnięcia sprawy karnej skarbowej w rozsądnym terminie. O ile jednak w relacji przepisów art. 114a KKS oraz art. 2 § 1 pkt 4 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS można rozważać zastosowanie reguły kolizyjnej *lex specialis derogat legi generali*, przyjmując w ten sposób w praktyce dość szerokie odstępstwo od tej dyrektywy, o tyle tego typu rozumowania prawniczego nie da się zastosować przy – zachodzącej w istocie – kolizji art. 114a KKS oraz art. 45 ust. 1 Konstytucji RP wyrażającego zasadę rozpatrzenia sprawy przez sąd bez nieuzasadnionej zwłoki¹⁵³. Rozwiązanie to nabiera szczególnego znaczenia, gdy powiąże się przepis art. 114a KKS z przepisem art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej¹⁵⁴. Ten ostatni wszak kształtuje szczególną przesłankę zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego przyjmującą postać wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. W konsekwencji stosunkowo krótki, bo pięcioletni okres przedawnienia zobowiązania podatkowego ulega zawieszeniu z mocy prawa na skutek wydania postanowienia o wszczęciu dochodzenia lub śledztwa w sprawie karnej skarbowej¹⁵⁵. W myśl wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17.7.2012 r. w sprawie P 30/11, art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29.8.1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r., poz. 749), w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy z dnia 12.9.2002 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U., Nr 169, poz. 1387

¹⁵² P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *op. cit.*, s. 901.

¹⁵³ G. Łabuda, *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, Prokuratura i Prawo 2011/3, s. 77.

¹⁵⁴ Ustawa z dnia 29.8.1997 r. (Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.).

¹⁵⁵ G. Łabuda, *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, Prokuratura i Prawo 2011/3, s. 80.

oraz z 2007 r., Nr 221, poz. 1650) w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o **którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.** Orzecznictwo sądów administracyjnych kształtuje pogląd, że zgodnie z art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej, bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. **Samo wszczęcie dochodzenia w sprawie karnej skarbowej nie wywołało żadnych skutków prawnych w kwestii zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Skutek taki mogło wywołać dopiero poinformowanie podatnika o prowadzonym przeciwko niemu postępowaniu w sprawie karnej skarbowej i postawionych zarzutach, o ile okoliczność taka miała miejsce przed upływem terminu przedawnienia**¹⁵⁶. Dodać należy, że postępowanie karne ani karne skarbowe nie przewiduje innej formy powiadomiania sprawcy przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego o toczącym się postępowaniu, jak sporządzenie postanowienia o przedstawieniu zarzutów, ogłoszenie podejrzanemu – zgodnie z art. 313 KPK w oparciu o art. 113 § 1 KKS. W dochodzeniu dopuszczalna jest także uproszczona forma bez sporządzania postanowienia, a poprzez ustne powiadomienie o treści zarzutu i wpisanie jej do protokołu przesłuchania podejrzanego (art. 325g § 2 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS). Zasadne jest zatem uznanie, że dopiero te czynności kierujące postępowanie przeciwko osobie mogą być podstawą zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Uwagi te zdawały się niezbędne, jeśli zważyć, że przedawnienie karalności przestępstw skarbowych (art. 44 § 2 KKS) oraz wykroczeń skarbowych (art. 51 § 1 zd. 2 w zw. z art. 44 § 2 KKS), polegających na uszczupieniu lub na narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej następuje również w sytuacji przedawnienia tej należności, to konstrukcja z art. 114a KKS – utrwalając przywołaną praktykę organów ścigania polegającą na powodowaniu zawieszaniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek wszczęcia postępowania karnego w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe – **w efekcie powoduje brak możliwości przedawnienia karalności deliktu karnego skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej w oparciu o konstrukcję z art. 44 § 2 KKS oraz niemożność przedawnienia zobowiązania podatkowego w oparciu o konstrukcję z art. 70 ordynacji podatkowej**¹⁵⁷. Uwagi powyższe wydały się niezbędne dla podkreślenia doniosłości i daleko idących skutków podjęcia decyzji o zawieszeniu postępowania przygotowawczego w oparciu o art. 114a KKS.

¹⁵⁶ Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 15.1.2013 r. I SA/Łd 1112/12, LEX nr 1269809; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 29.1.2013 r. I SA/Łd 1303/12, LEX nr 1269822.

¹⁵⁷ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *op. cit.*, s. 903.

Kolejnych rozważań wymaga wybór (w niektórych wypadkach) konkurencyjnych decyzji, tj. jest przerwania biegu postępowania w oparciu o stosowany odpowiednio **art. 22 § 1 KPK czy też jego zakończenie wdrożeniem trybu postępowania stosunku do nieobecnych** (Dział VI KKS). Wybór taki w postępowaniu przygotowawczym jest możliwy, jeśli wina sprawcy lub okoliczności popełnienia czynu zabronionego nie budzą wątpliwości (art. 173 § 2 pkt 1 KKS a *contrario*), a sprawca przebywa stale za granicą, albo gdy nie można ustalić jego miejsca zamieszkania lub pobytu w kraju. W obu sytuacjach podejmowane są takie same czynności, polegające na dokonywaniu i dokumentowaniu niemożności prowadzenia postępowania z udziałem podejrzanego i sporządzeniu postanowienia o przedstawieniu zarzutów. W wypadku postępowania w stosunku do nieobecnych, organ prowadzący postępowanie (finansowy albo niefinansowy) winien wydać postanowienie o zastosowaniu tego trybu, które zawsze wymaga zatwierdzenia przez prokuratora, jeśli nie pochodzi od niego (art. 175 § 1 zd. 2 KKS). Należy również pamiętać, że w tej sytuacji procesowej jest obligatoryjna obrona (art. 176 § 1 KKS) i że tryb ten (w przeciwieństwie do zawieszenia postępowania) można również stosować względem podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej za grzywnę (art. 173 § 3 KKS).

Kompetencje organów do sporządzania i zatwierdzania postanowień o zawieszeniu postępowania przygotowawczego, nie różnią się od opisanych w poprzedniej części (1.12.) i dotyczących postanowień o odmowie wszczęcia lub umorzeniu śledztwa albo dochodzenia o czyny skarbowe. Powołując się na opisane tam argumenty, można sformułować następujące reguły:

- a) w **śledztwie** o przestępstwo skarbowe decyzja ta zawsze należy do prokuratora i podejmowana jest poprzez wydanie postanowienia albo zatwierdzenie postanowienia sporządzonego przez inne organy,
- b) w **dochodzeniu prowadzonym przez siebie albo przez organy niefinansowe**, także tylko prokurator wydaje lub zatwierdza postanowienie o zawieszeniu postępowania przygotowawczego,
- c) reguła powyższa ma także zastosowanie w **wypadku objęcia przez prokuratora – z mocy prawa** (art. 122 § 2 *in fine* KKS) – **nadzorem dochodzenia, które prowadzi finansowy organ postępowania**,
- d) w **dochodzeniach prowadzonych przez urząd celny, urząd skarbowy albo inspektora kontroli skarbowej** postanowienia o przerwaniu biegu postępowania wydają te organy, zaś zatwierdzają odpowiednio izba celna, izba skarbo-
wa albo Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej.

1.14. Akt oskarżenia

Kodeks karny skarbowy w art. 155 § 1 i § 2 zawiera autonomiczną, kompleksową regulację dotyczącą sporządzania aktu oskarżenia, co, jak wynika z założeń ustawodawcy, skutkować ma tym, że art. 331 KPK nie ma „odpowiedniego” zastosowania¹⁵⁸. Na mocy tej szczególnej regulacji do sporządzania skargi zasadniczej, kończącej **dochodzenie, uprawniony jest finansowy organ je prowadzący** (§ 1), zaś w **wypadku**

¹⁵⁸ Druk sejmowy IV kadencji nr 2375 z dnia 16.12.2003 r., rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, s. 132–133.

śledztwa prowadzonego przez urząd skarbowy, urząd celny lub inspektora kontroli skarbowej – wyłącznie prokurator (§ 2). Przepisu tego nie można jednak interpretować w oderwaniu od innych uregulowań, w tym art. 121 § 2 KKS, który daje wszystkim finansowym organom oraz Policji i Straży Granicznej uprawnienia do sporządzania i wnoszenia aktu oskarżenia w **sprawach o wykroczenia skarbowe** oraz do popierania go przed sądem, a także do występowania w toku całego postępowania, nie wyłączając czynności po uprawomocnieniu się orzeczenia. Jeśli przywołać jeszcze art. 122 § 1 pkt 1 KKS, w którym uprawnienia prokuratora z art. 331 § 1 KPK „scedowane” zostały na finansowy organ postępowania przygotowawczego, mogą pojawić się poważne wątpliwości w stosunku do proceduralnych aspektów wnoszenia aktu oskarżenia. Należy nadmienić, że ich rozstrzygnięcie ma niebagatelne znaczenie wobec faktu, że jedynie skarga **uprawnionego oskarżyciela** może skutecznie zainicjować postępowanie jurysdykcyjne, a wszelkie nieprawidłowości aktu oskarżenia są podstawą do jego zwrotu w celu usunięcia braków. Przepisy regulujące to zagadnienie wymagają więc podjęcia próby ich usystematyzowania. Punktem wyjścia jest założenie, że uprawnienie do sporządzania i kierowania do sądu aktu oskarżenia jest zależne w pierwszej kolejności od organu prowadzącego lub nadzorującego postępowanie przygotowawcze, a następnie od formy, czyli czy skarga wieńczy dochodzenie, czy śledztwo, i wreszcie, czy dochodzenie toczyło się w sprawie o przestępstwo skarbowe, czy o wykroczenie skarbowe, co stwarza aż dziewięć różnych sytuacji procesowych. Przy ustalaniu omawianych uprawnień nie bez znaczenia są też szczególne regulacje w prawie karnym skarbowym określające podmioty, które oprócz prokuratora są oskarżycielami w określonych sytuacjach (art. 121 § 1 KKS – więcej zob. rozdział 2). Wobec występowania tylu krzyżujących się elementów, dla większej czytelności omówione zostaną odrębnie wszystkie te sytuacje.

- 1) **Śledztwo o przestępstwo skarbowe prowadzone przez prokuratora osobiście lub powierzone przez niego innym organom w całości albo w części.** Jak wcześniej wielokrotnie sygnalizowano, w takiej sytuacji procesowej nie ulega wątpliwości, że **jedynie prokurator jest uprawniony do sporządzania i wnoszenia do sądu aktu oskarżenia**, a także do popierania go. Podstawą do wniesienia aktu oskarżenia jest art. 331 § 1 KPK stosowany w oparciu o art. 113 § 1 KKS. Dzieje się tak dlatego, że Kodeks karny skarbowy nie przewiduje dla śledztwa prowadzonego osobiście przez prokuratora odrębnej regulacji dotyczącej aktu oskarżenia. Analogicznie, **gdy prokurator powierzył innym organom** (finansowym lub niefinansowym) prowadzenie śledztwa w całości lub w części (art. 151b § 2 KKS), tylko **prokurator sporządza i wnosi do sądu akt oskarżenia**, co wynika wprost z art. 331 § 1 KPK (art. 113 § 1 KKS).
- 2) **Śledztwo o przestępstwo skarbowe prowadzone przez finansowy organ postępowania przygotowawczego.** Jak już sygnalizowano, poza prokuratorem organem uprawnionym do wszczęcia i prowadzenia śledztwa, jeśli jego przedmiotem jest przestępstwo skarbowe, jest jedynie urząd celny, urząd skarbowy lub inspektor kontroli skarbowej, zgodnie z regułami wynikającymi z art. 133 § 1 KKS. Finansowy organ, który prowadził śledztwo, po jego zakończeniu w **ciągu 14 dni od zakończenia śledztwa ma obowiązek sporządzenia aktu oskarżenia**, oczywiście o ile istnieją ku temu podstawy, **przy czym do wniesienia tej skargi do sądu uprawniony jest wyłącznie prokurator, który również zatwierdza ten akt**

(art. 155 § 2 KKS). W prawie karnym skarbowym ma zastosowanie reguła wiodącej procedury karnej, że jeśli postępowanie przygotowawcze prowadzone jest w formie śledztwa, to postępowanie jurysdykcyjne toczy się w trybie zwyczajnym (art. 117 § 2 KKS). Jeśli więc w art. 155 § 2 KKS mówi się, że w sprawie o przestępstwo skarbowe podlegające rozpoznaniu w postępowaniu zwyczajnym, finansowy organ postępowania przygotowawczego sporządza akt oskarżenia i przesyła go wraz z aktami prokuratorowi, przekazując jednocześnie dowody rzeczowe, dotyczy to wyłącznie śledztwa o przestępstwo skarbowe. **W tej sytuacji akt oskarżenia zatwierdza i wnosi do sądu prokurator. Szczególnym obowiązkiem prokuratora jest wskazanie w akcie oskarżenia finansowego organu postępowania przygotowawczego, któremu przysługują uprawnienia oskarżyciela publicznego** (art. 157 § 2 KKS). Przez doręczenie odpisu aktu oskarżenia niezwłocznie zawiadamia się ten organ o jego wniesieniu (art. 155 § 2 zd. 4 KKS). Oczywiście mowa tu o tym organie, który prowadził śledztwo (więcej zob. rozdział 2).

- 3) **Dochodzenie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe prowadzone przez prokuratora.** Jeżeli prokurator zdecyduje o **osobistym** prowadzeniu dochodzenia, jego uprawnienia i obowiązki wynikające z Kodeksu postępowania karnego nie są zakłócone jakimikolwiek przepisami Kodeksu karnego skarbowego, a więc sporządza i wnosi akt oskarżenia, nie musząc o tym powiadamiać organów finansowych w żadnej formie.
- 4) **Dochodzenie o przestępstwo skarbowe prowadzone przez niefinansowy organ postępowania.** Z zastrzeżeniem warunków z art. 134 § 2 i 4 KKS dochodzenie o przestępstwo skarbowe mogą wszcząć i prowadzić Policja, Straż Graniczna, Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego i Centralne Biuro Antykorupcyjne. Organem nadrzędnym nad nimi jest prokurator (art. 53 § 39a KKS). W takim wypadku, wobec braku odmiennej regulacji w Kodeksie karnym skarbowym, stosuje się odpowiednio art. 331 § 1 KPK. Tak więc organy te **mają prawo do sporządzenia aktu oskarżenia, a skargę tę zatwierdza i kieruje do sądu wyłącznie prokurator.** W tym miejscu odniesienia wymaga „scedowanie” w art. 122 § 1 pkt 1 KKS uprawnień prokuratora wynikających z art. 331 § 1 KPK na finansowe organy postępowania w sprawach, w których organ ten jest uprawniony do prowadzenia dochodzenia, a następnie do wniesienia i popierania aktu oskarżenia przed sądem. Zabieg ten może wzbudzić wątpliwości, czy w związku z tym ustawodawca wyposażył organy finansowe w uprawnienie do zatwierdzania aktu oskarżenia wieńczącego dochodzenie o przestępstwo skarbowe, a sporządzonego przez Policję lub pozostałe organy niefinansowe. W literaturze wskazuje się, że (...) brak jest racjonalnego uzasadnienia, dla którego właściwy finansowy organ postępowania przygotowawczego zyskałby tego rodzaju uprawnienia w końcowej fazie dochodzenia prowadzonego w sprawie o przestępstwo skarbowe i pozbawił ich prokuratora w tak istotnych aspektach, jak podjęcie decyzji o zakończeniu, zawieszeniu lub uzupełnieniu dochodzenia. Nawet niewątpliwa fachowość tego rodzaju organów, związana z codzienną praktyką znacznie odbiegającą od praktyki prokuratorskiej dotyczącej przede wszystkim przestępstw ewentualnie wykroczeń pospoliczych, nie uzasadnia tezy o potrzebie uciekania się do niej w końcowej fazie stadium przygotowawczego. W konsekwencji wykładnia językowa przepisu art. 331 § 1 KPK w zw. z art. 122 § 1 pkt 1 KKS jako prowadząca do niedają-

cych się zaaprobować modelowo rezultatów, musi zostać odrzucona¹⁵⁹. Pogląd ten w pełni zasługuje na aprobatę.

- 5) **Dochodzenie o przestępstwo skarbowe prowadzone przez finansowy organ postępowania przygotowawczego.** Urząd celny, urząd skarbowy i inspektor kontroli skarbowej są głównymi organami prowadzącymi dochodzenia o przestępstwa skarbowe, toteż ustawodawca w szczególny sposób wyposażył je nie tylko w niektóre uprawnienia prokuratora (art. 122 § 1 pkt 1 KKS), ale i obdarzył samodzielnością w inicjowaniu postępowania sądowego. Szczególny – względem art. 331 § 1 KPK – przepis art. 155 § 1 KKS mówi, że w ciągu 14 dni od daty zamknięcia dochodzenia finansowy organ postępowania przygotowawczego sporządza akt oskarżenia i wnosi do właściwego sądu oraz popiera go przed tym sądem albo wydaje postanowienie o umorzeniu, zawieszeniu postępowania przygotowawczego lub o uzupełnieniu dochodzenia. O wniesieniu aktu oskarżenia w sprawie o przestępstwo skarbowe finansowy organ postępowania przygotowawczego przez doręczenie odpisu tego aktu niezwłocznie zawiadamia prokuratora. **Zaznaczyć należy, że ta ostatnia czynność ma jedynie charakter informacyjny i nie obliguje prokuratora do podejmowania jakichkolwiek czynności** (więcej zob. rozdział 2).
- 6) **Dochodzenie o wykroczenie skarbowe prowadzone przez finansowy organ postępowania przygotowawczego.** Autonomiczna regulacja art. 121 § 2 KKS daje finansowym organom uprawnienie do samodzielnego, niekontrolowanego sporządzania i wnoszenia do sądu aktu oskarżenia, będącego wynikiem przeprowadzonego dochodzenia o wykroczenia skarbowe.
- 7) **Dochodzenie o wykroczenie skarbowe prowadzone przez niefinansowy organ postępowania przygotowawczego.** Z art. 121 § 2 KKS wynika, że uprawnienia oskarżycielskie (prawo do sporządzania i wnoszenia aktu oskarżenia oraz do popierania go przed sądem) w sprawach o wykroczenia skarbowe spośród niefinansowych organów postępowania przygotowawczego mają Straż Graniczna i Policja. Uprawnienia te nie przysługują Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego i Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu, które są organami postępowania przygotowawczego tylko w sprawach o przestępstwa skarbowe (art. 118 § 2, art. 134 § 1 pkt 3 KKS) oraz Żandarmerii Wojskowej, ponieważ oskarżycielem publicznym w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe przed wojskowym sądem garnizonowym jest wyłącznie prokurator wojskowy (art. 121 § 3 KKS)¹⁶⁰. Ta szczególna regulacja powoduje, że nie ma zastosowania art. 331 § 1 KPK (art. 113 § 1 KKS), a więc **akt oskarżenia sporządzony w dochodzeniu o wykroczenie skarbowe nie wymaga zatwierdzenia przez prokuratora**.
- 8) **Dochodzenie o przestępstwo skarbowe prowadzone przez finansowy organ postępowania, a nadzorowane – z mocy prawa (art. 122 § 2 *in fine* KKS) – przez prokuratora.** Gdy dochodzenie prowadzi finansowy organ postępowania, nie ma on uprawnienia prokuratora do podejmowania niektórych czynności procesowych wskazanych w art. 122 § 2 KPK. Może jednak wystąpić do procura-

¹⁵⁹ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *op. cit.*, s. 1119.

¹⁶⁰ W. Grzeszczyk, *Zmiany w postępowaniu karnym skarbowym*, Prokuratura i Prawo 2006/2, s. 79.

tora z wnioskiem o podjęcie tych czynności. Co do zasady nie rodzi to ze strony prokuratora innych konsekwencji niż rozpatrzenie wniosku (więcej zob. 1.7.) W dwóch przypadkach prokurator jest zobowiązany „z mocy prawa” do objęcia dochodzenia nadzorem (art. 122 § 2 *in fine* KKS): gdy występuje do sądu z wnioskiem o tymczasowe aresztowanie podejrzanego o przestępstwo skarbowe albo powołuje biegłych lekarzy psychiatrów w celu wydania opinii o stanie zdrowia podejrzanego. W pierwszym przypadku, jeżeli sąd uwzględni wniosek prokuratora, należy wszcząć śledztwo w miejsce dochodzenia (art. 151a § 1 pkt 4 KKS). Wtedy akt oskarżenia zawsze wnosi prokurator (zob. uwagi w pkt 1 lub 2). Inaczej jest, gdy sąd nie podzieli poglądu prokuratora (a wcześniej finansowego organu) i nie zastosuje izolacyjnego środka zapobiegawczego oraz w wypadku powołania biegłych psychiatrów. Wówczas postępowanie nadal toczy się w formie dochodzenia, jednak z tą różnicą, że uprawnienia nadzorcze uzyskuje prokurator (art. 326 KPK i art. 15 § 1 KPK). Może on zatem wpływać na gromadzenie dowodów, jakie zostaną dostarczone sądowi, wydając postanowienia, zarządzenie lub polecenia organom finansowym. **W ramach nadzoru może także zastrzec dla siebie sporządzenie albo zatwierdzenie aktu oskarżenia. Nadzór ten jednak nie wyklucza stosowania art. 155 § 1 KKS, tj. samodzielnego sporządzenia i wniesienia aktu oskarżenia przez urząd celny, urząd skarbowy lub inspektora kontroli skarbowej, prowadzących dochodzenie nadzorowane przez prokuratora, o ile ten nie zastrzeże tej czynności dla siebie.** Jest to bowiem przepis szczególnie do art. 331 § 1 KPK i w wypadku prowadzenia dochodzenia przez finansowe organy postępowania przygotowawczego samo objęcie nadzorem przez prokuratora nie wyklucza jego stosowania (więcej zob. 1.8.). Konsekwencją, nie tylko z tytułu sprawowania nadzoru przez prokuratora, jeśli ten nie zastrzeże dla siebie sporządzenia aktu oskarżenia i wniesienia go do sądu, jest obowiązek powiadomienia prokuratora o zakończeniu dochodzenia przez finansowy organ postępowania przekazaniem – **do wiadomości** – aktu oskarżenia. Wynika to wprost z treści art. 155 § 1 KKS.

- 9) **Dochodzenie o wykroczenie skarbowe prowadzone przez finansowy organ postępowania nadzorowane – z mocy prawa** (art. 122 § 2 *in fine* KKS) – **przez prokuratora**. Podobnie jak w wypadku sprawowania nadzoru nad niefinansowymi organami postępowania z mocy art. 53 § 39a KKS (zob. uwaga 7), objęcie przez prokuratora nadzorem postępowania przygotowawczego o wykroczenie skarbowe z przyczyn określonych w art. 122 § 2 KKS **nie obliguje go do sporządzania, wnoszenia i popierania aktu oskarżenia przed sądem, a jedynie daje mu taką możliwość przez odpowiednie stosowanie art. 326 KPK lub gdy przejmie dochodzenie do swego prowadzenie w oparciu o art. 122 § 3 KKS.** Jak widać, także organ finansowy w oparciu o regulację z art. 121 § 2 KKS może sam wnieść do sądu skargę inicjującą postępowanie jurysdykcyjne.

Każdy akt oskarżenia, bez względu na to, który organ go sporządził, winien odpowiadać warunkom wskazanym w art. 332 KPK, art. 333 KPK i art. 334 KPK oraz wymogom formalnym – jak każde pismo procesowe – z art. 119 § 1 KPK. Przepisy te stosowane są odpowiednio w oparciu o art. 113 § 1 KKS.

W trybie uproszczonym, czyli w **sprawach, w których prowadzone było dochodzenie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, można nie sporządzać uzasadnienia** (art. 332 § 3 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS), jest to tzw. **skrócony akt oskarżenia**. Choć z wykładni językowej wynika w sposób oczywisty, że z wyjątku z art. 332 § 3 KPK korzystać może jedynie Policja i organy wymienione w Rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości, w literaturze przeważa pogląd, że brak racjonalnych podstaw, by innym organom uprawnionym na podstawie ustaw szczególnych do prowadzenia dochodzenia oraz wnoszenia i popierania oskarżenia w postępowaniu uproszczonym odmawiać prawa do sporządzania skróconego aktu oskarżenia (bez uzasadnienia)¹⁶¹. **Uprawnienie do sporządzania aktu oskarżenia bez uzasadnienia przez Straż Graniczną, Agencję Bezpieczeństwa Wewnętrznego i Centralne Biuro Antykorupcyjne można upatrywać w art. 312 KPK, jednakże wprost wynika ono z art. 150 § 1 KKS**. Przepis ten przyznaje uprawnienia i obowiązki Policji, wynikające z Kodeksu postępowania karnego innym organom dochodzenia, tj. zarówno pozostałym niefinansowym, jak i finansowym. Zatem, wobec braku odmiennej regulacji, ten sam przepis, czyli art. 150 § 1 KKS, odnosi się także do finansowych organów prowadzących dochodzenie i daje podstawę do zaniechania sporządzania przez nie uzasadnienia aktu oskarżenia.

Szczególny wymóg aktu oskarżenia **zarzucającego przestępstwo skarbowe** wynika z wcześniejszego wydania przez prowadzącego postępowanie (w formie dochodzenia lub śledztwa) postanowienia o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej (art. 124 § 1 KKS). Wtedy do aktu oskarżenia należy dołączyć **wniosek o nałożenie na ten podmiot odpowiedzialności posiłkowej**. Przepis, z którego obowiązek ten wynika, tj. art. 155 § 5 KKS, uzasadniony jest tym, że postępowanie „powszechnie” nie zna instytucji odpowiedzialności posiłkowej w takim sensie, w jakim występuje ona w prawie karnym skarbowym¹⁶².

Innym, specyficznym w postępowaniu karnym skarbowym, wymogiem aktu oskarżenia o przestępstwo skarbowe jest dołączenie do niego **wniosku o zobowiązanie określonego podmiotu do zwrotu korzyści** uzyskanej kosztem Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego z czynu sprawcy w warunkach art. 24 § 5 KKS (art. 155 § 5 KKS). W praktyce wnioski te nie muszą stanowić odrębnych pism procesowych, a mogą być zawarte w samym akcie oskarżenia. Jak wyżej opisano, w spra-

¹⁶¹ Por. J. Grajewski (red.), komentarz do art. 332 § 3 KPK, *op. cit.*; tenże, komentarz do art. 152, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz aktualizowany*, LEX/el 2012 – zgodnie z tym kierunkiem wykładni wypowiedział się również Sąd Najwyższy, który w uchwale 1 KZP 10/04 (OSNKW 2004, nr 6, poz. 58) uznał, że akt oskarżenia sporządzony przez Straż Leśną może nie zawierać uzasadnienia. W uzasadnieniu tej uchwały Sąd Najwyższy przyznał, że wykładnia językowa art. 332 § 3 KPK prowadzi do wniosku, iż tylko akt oskarżenia sporządzony przez Policję lub organ, o którym mowa w art. 325d KPK, może nie zawierać uzasadnienia. Jednakże w dalszych wywodach, odwołując się do piśmiennictwa, Sąd Najwyższy uznał trafność tych poglądów, które zwracają uwagę na brak racjonalnych podstaw do interpretacji normy art. 332 § 3 KPK jedynie w myśl zasad wykładni językowej. Zdaniem najwyższej instancji sądowej przez wykładnię systemową i celowościową można sugerować szersze rozumienie tego przepisu i w konsekwencji uznać, że dotyczy on także aktów oskarżenia sporządzonych przez organy czerpiące uprawnienia do prowadzenia dochodzenia oraz wnoszenia i popierania oskarżenia w postępowaniu uproszczonym z ustaw szczególnych.

¹⁶² Druk sejmowy III kadencji, nr 1146 z dnia 17.5.1999 r., rządowy projekt ustawy – Kodeks karny skarbowy, uzasadnienia, s. 108.

wach o przestępstwa skarbowe do wnoszenia aktu oskarżenia uprawnione są tylko dwa organy: **prokurator i finansowy organ postępowania, toteż na nich spoczywa obowiązek zawarcia omawianych wniosków.**

Należy nadmienić, że jeżeli akt oskarżenia sporządzony w wyniku dochodzenia przez Policję (lub inny organ niefinansowy) nie odpowiada wymaganiom ustawowym, prokurator poleca poprawić go lub sam go sporządza albo wydaje postanowienie, o którym mowa w art. 331 § 1 KPK (§ 253 Regulaminu).

Bliższego omówienia wymaga także procedura związana z umieszczeniem w akcie oskarżenia **wniosku o skazanie bez rozprawy oskarżonego o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe**, co zostało uregulowane w **art. 156 KKS**. Ustawodawca uznał, że zmiana brzmienia autonomicznego art. 156 ustawy Kodeks karny skarbowy wynika w głównej mierze z faktu, że jest to przepis specjalny względem przepisu ogólnego art. 335 KPK, w swoisty sposób regulujący ważną instytucję skazania bez rozprawy w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i o wykroczenia skarbowe. Właśnie ta zasadnicza zmiana w art. 156 § 3 KKS polegałaby na uczynieniu uzależnienia zwrotu uszczuplonej należności publicznoprawnej obligatoryjnym¹⁶³. Od razu trzeba zaznaczyć, że praktyczne wykorzystanie instytucji z art. 156 KKS inaczej niż skazania bez przeprowadzenia rozprawy z art. 335 KPK jest bardzo nieznaczne, ograniczając się do zaledwie kilkudziesięciu spraw rocznie w skali całego kraju, co stanowi pokłosie dominującej roli dobrowolnego poddania się odpowiedzialności¹⁶⁴.

Wniosek o skazanie bez rozprawy w postępowaniu karnym skarbowym jest wzorowany na wiodącej procedurze karnej, a jego odmienności wynikają jedynie ze specyfiki tego szczególnego postępowania. Dlatego przedmiotem omówienia będą tylko wzajemne relacje różniące te przepisy.

Zacząć należy od tego, że do zawarcia w akcie oskarżenia **wniosku o skazanie bez rozprawy poza prokuratorem uprawniony jest także finansowy organ postępowania przygotowawczego**, jeżeli to on inicjuje oskarżenie. **Nie mogą natomiast wniosku takiego umieścić Policja i Straż Graniczna, oskarżając samodzielnie o wykroczenie skarbowe.** Przepis art. 325i KPK uprawnia w sprawach prowadzonych w formie dochodzenia do występowania z wnioskiem o skazania bez rozprawy (art. 335 KPK), z wnioskiem o warunkowe umorzenie postępowania (art. 336 KPK) oraz o wyrażanie sprzeciwu, o jakim mowa w art. 387 § 2 KPK, także inne organy poza prokuratorem, które mogą występować w charakterze oskarżycieli z mocy Rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości wydanego w oparciu o art. 325d KPK. W uprawnienia te nie wyposażono jednak innych oskarżycieli, którzy swoje prawo do oskarżania w postępowaniu uproszczonym wywodzą z innych ustaw, w tym z Kodeksu karnego skarbowego. Wskazane przepisy mówią o prokuratorze, nie zaś o oskarżycielu publicznym, to wykładnia językowa prowadzi do wniosku, że organy te nie mogą nadal korzystać samodzielnie z powyższych uprawnień. Nie dotyczy to organów finansowych w sprawach karnych skarbowych, gdyż je upoważnia specjalnie 156 § 1 KKS oraz art. 122 § 1 pkt 1 KKS.

¹⁶³ Druk sejmowy IV kadencji nr 2375 z dnia 16.12.2003 r., rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, uzasadnienia, pkt 122.

¹⁶⁴ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *op. cit.*, s. 1124.

Podobnie jak w powszechnej procedurze (art. 335 § 1 KPK), ustawodawca w prawie karnym skarbowym przyjął, że warunkami merytorycznymi do wystąpienia o skazanie bez rozprawy jest po pierwsze brak wątpliwości odnośnie okoliczności popełnienia deliktu skarbowego, a po drugie przekonanie, że pomimo nieprzeprowadzania rozprawy cele postępowania zostaną osiągnięte, na co wskazuje postawa oskarżonego. Sformułowanie, iż okoliczności popełnienia przestępstwa nie budzą wątpliwości, należy rozumieć szeroko, bowiem dotyczy ono nie tylko ustaleń w zakresie sprawstwa czynu, ale wszelkich okoliczności mających wpływ na dokonanie jego właściwej oceny prawnej¹⁶⁵. Wprawdzie formalnie art. 156 § 1 KKS nie wymaga przyznania się podejrzanego do popełnienia zarzucanego mu czynu, a tylko by okoliczności jego popełnienia nie budziły wątpliwości, lecz w sytuacji, gdy podejrzany w swoich wyjaśnieniach nie ogranicza się do samego nieprzyznania się do popełnienia przestępstwa, lecz podaje także określone okoliczności, które miałyby go – choćby w jego ocenie – ekskulpować, zasada prawdy wymaga, aby ustalić rzeczywisty przebieg zdarzenia, kwalifikowany przez oskarżyciela jako przestępstwo. Nie można samej zgody oskarżonego na skazanie bez rozprawy w określony sposób traktować jako swoistego ekwiwalentu przyznania się przez niego do popełnienia czynu lub jako zmiany poprzednich, kwestionujących sprawstwo i winę, wyjaśnień¹⁶⁶.

Kolejnym warunkiem jest uzgodnienie z oskarżonym kary i środków karnych, na których orzeczenie wyraża on zgodę. Dla porządku wskazać należy, że pełne zastosowanie mają tu zasady wynikające z dorobku orzecznictwa i doktryny w procedurze karnej. **Zaznaczyć jednak należy, że w przeciwieństwie do Kodeksu postępowania karnego ustawodawca nie ograniczył możliwości skazania bez rozprawy do określonej kategorii czynów, a wniosek skracający drogę do wydania wyroku może być złożony w stosunku do oskarżonych o każde przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe, jeżeli wraz z nim akt oskarżenia wnoszą prokurator, urząd celny, urząd skarbowy albo inspektor kontroli skarbowej. **Warunkiem możliwości uwzględnienia wniosku o skazanie bez przeprowadzania rozprawy, o ile występuje interwencja, jest to, że strona ta nie sprzeciwi się orzeczeniu przypadku przedmiotów** (art. 156 § 4 KKS).**

Odnośnie roli podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej w konsensualnym zakończeniu postępowania podzielić należy pogląd, że odpowiedzialność posiłkowa ma charakter obligatoryjny (art. 24 § 1 KKS), co oznacza, że uzależnianie od zgody czy też braku sprzeciwu tego podmiotu, możliwości wniesienia z aktem oskarżenia wniosku o skazanie bez przeprowadzania rozprawy w istocie niewczyłaby możliwość zastosowania tej instytucji w większości postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe, kształtując tym samym pozaustawową przesłankę negatywną zastosowania instytucji z art. 156 KKS¹⁶⁷.

Przy założeniu, że celem ustawodawcy było, aby skazywanie w warunkach uzgodnionych z oskarżonym służyło nie tylko przyspieszeniu procesu, ale i złagodzeniu sankcji karnych, uzasadnione jest twierdzenie, że zakres wniosku stanowi przesłankę materialną. Zakres nowelizacji przepisów art. 335 i 343 KPK, dokonany ustawą

¹⁶⁵ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 14.7.2010 r., V KK 107/10.

¹⁶⁶ Por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 30.6.2009 r. V KK 101/09, LEX 512088.

¹⁶⁷ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *op. cit.*, s. 1127.

nowelizacyjną z dnia 10.1.2003 r., nie pozostawia żadnych wątpliwości, że oba drugie paragrafy zawierają normy prawa materialnego. Stwierdzają one bowiem nie tylko, że w razie uwzględnienia wniosku, o którym mowa w art. 335 KPK, sąd może zastosować określone instytucje Kodeksu karnego, ale także wskazuje (§ 2), na jakich zasadach w szerszym zakresie, niż to wynika z tego kodeksu, w trybie skazania określonym w art. 335 KPK, można zastosować np. nadzwyczajne złagodzenie kary albo ograniczyć skazanie tylko do orzeczenia środka karnego¹⁶⁸. Teza ta ma pełne zastosowanie przy interpretacji art. 156 § 2 pkt 1 KKS.

Art. 156 § 2 pkt 2 *in principio* KKS nie stanowi samodzielnej podstawy wymiaru kary grzywny za wykroczenie skarbowe, a jedynie ogranicza dopuszczalną wysokość wymierzanej w tym trybie kary grzywny. Nie można więc uznać, iż w tej części przepisu ten ma charakter materialny. W przypadku gdy sąd uzna, iż dyrektywy wymiaru kary nakazują wymierzenie grzywny w wyższej wysokości, odmówi uwzględnienia wniosku o skazanie bez rozprawy i przekaze sprawę do rozpoznania na zasadach ogólnych¹⁶⁹.

Wobec wielości organów uprawnionych do sporządzania i wnoszenia do sądu aktu oskarżenia o delikty skarbowe, **kilka uwag poświęcić należy sytuacjom procesowym, w których prezes sądu uzna, że akt oskarżenia nie odpowiada warunkom formalnym** (art. 337 KPK z art. 113 § 1 KKS), a w dalszej kolejności, gdy sąd dostrzeże istotne braki postępowania przygotowawczego (art. 345 KPK z art. 113 § 1 KKS) albo braki postępowania przygotowawczego ujawnią się dopiero w toku rozprawy (art. 397 KPK z art. 113 § 1 KKS).

W pierwszym i ostatnim wypadku ustawodawca nakazuje odpowiednio zwrócenie aktu oskarżenia „oskarżycielowi” w celu usunięcia braków formalnych (art. 337 § 1 KPK) oraz określenie „oskarżycielowi publicznemu” terminu do przedstawienia dowodów (art. 397 KPK). Wykładnia językowa nie budzi żadnych wątpliwości, że odnosi się to do podmiotu wnoszącego akt oskarżenia do sądu, a więc pełniącego w tej sprawie funkcję oskarżyciela. Oczywiście niecelowe byłoby „zwrócenie” aktu oskarżenia do organu, który go nie wnosił, zwłaszcza że nie byłby on władny usunąć braki formalne cudzego aktu oskarżenia (np. brak podpisu), a musiałby sporządzić własną skargę zasadniczą. **W sprawach o przestępstwa skarbowe oskarżycielem publicznym może być prokurator oraz finansowy organ postępowania przygotowawczego.** Specyfika postępowania karnego skarbowego przejawia się między innymi tym, że dopuszcza występowanie dwóch oskarżycieli publicznych, tj. prokuratora i finansowego organu postępowania przygotowawczego (więcej zob. rozdział 2). Jak już wspomniano, jeżeli śledztwo wszczął i prowadził urząd celny, urząd skarbowy albo inspektor kontroli skarbowej, sporządza on następnie akt oskarżenia, ale zatwierdza go i wnosi do sądu prokurator (więcej zob. 1.14. pkt 2.). W takim wypadku proces sądowy odbywa się w trybie zwyczajnym, więc oskarżycielem „zasadniczym” jest prokurator, a obok prokuratora może występować jako oskarżyciel publiczny organ finansowy (art. 157 § 2 KKS). Przepis art. 397 KPK operuje obecnie określeniem „oskarżyciel publiczny”, co, mając na uwadze specyfikę spraw skarbowych, należy przyjąć, że nakaz dostarczenia sądowi dowodów wi-

¹⁶⁸ Por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8.2.2007 r., III KK 478/06, Prokuratura i Prawo 2007/6, wkładka.

¹⁶⁹ S. Steinborn, *Glosa do uchwały SN z dnia 8.2.2000 r. I KZP 52/99*, Palestra 2001/9–10, s. 219.

nien być adresowany do tego oskarżyciela publicznego, który wniósł akt oskarżenia w danej sprawie, a nie do tego, który się tu jedynie przyłączył, chociażby to ten ostatni prowadził śledztwo w tej sprawie. **Skoro jednak to prokurator wniósł akt oskarżenia, od niego sąd powinien zażądać uzupełnienia, o którym mowa w art. 397 § 1 KPK.** Nie ma natomiast przeszkód, aby faktycznie czynności dowodowe, poprzez stosowne polecenie prokuratora¹⁷⁰, przeprowadził wówczas organ finansowy, który prowadził śledztwo. Ta ostatnia uwaga ma pełne zastosowanie do sytuacji, w których dochodzenie o przestępstwo skarbowe prowadzone było przez Policję albo inny niefinansowy organ. W takiej sytuacji tylko prokurator może wnieść akt oskarżenia do sądu, który sam sporządził albo zatwierdził napisany przez Policję, Straż Graniczną, Agencję Bezpieczeństwa Wewnętrznego albo Centralne Biuro Antykorupcyjne.

W sprawach o wykroczenia skarbowe organy niefinansowe, które prowadziły dochodzenie (poza Żandarmerią Wojskową, Agencją Bezpieczeństwa Wewnętrznego i Centralnym Biurem Antykorupcyjnym – art. 121 § 2 i 3 KKS), mogą wnieść i popierać oskarżenie przed sądem. Skoro tak, to niefinansowe organy dochodzeniowe w sprawach o wykroczenia skarbowe są adresatami postanowienia o uzupełnieniu postępowania przygotowawczego wydawanego na podstawie art. 397 § 1 KPK (w zw. z art. 113 § 1 KKS). Brak tu podstaw do wychodzenia poza wykładnię językową.

Odmienne wygląda sytuacja, gdy sąd stwierdza, że akta śledztwa lub dochodzenia wykazują istotne braki postępowania przygotowawczego i wymagają jego uzupełnienia, zwłaszcza poprzez poszukiwanie dowodów. Przepis art. 345 § 1 KPK (w zw. z art. 113 § 1 KKS) jednoznacznie wskazuje, że wówczas sąd przekazuje sprawę prokuratorowi. Pojęcie „istotne braki postępowania”, użyte w art. 345 § 1 KPK, obejmuje nie tylko braki w przedstawionym przez prokuratora materiale dowodowym, o czym świadczy posłużenie się w dyspozycji tego przepisu zwrotem „zwłaszcza”, ale także takie wady tego postępowania, które znacznie utrudniają rzetelne rozpoznanie sprawy przez sąd. Przykładem takiego innego braku jest istotne ograniczenie prawa do obrony podejrzanego na etapie postępowania przygotowawczego, wynikające z postawienia mu zarzutów popełnienia czynów, których jednoczesne przypisanie jest wykluczone ze względów materialnoprawnych¹⁷¹. W postępowaniu karnym skarbowym takim istotnym brakiem może być niepouczenie podejrzanego o przysługujących mu uprawnieniach w razie wyrównania uszczerbku finansowego (art. 114 § 2 KKS) albo zaniechanie wydania postanowienia o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej podmiotu spełniającego warunki wskazane w art. 24 § 1 KKS (art. 124 § 1 KKS). Istotne braki postępowania przygotowawczego w rozumieniu przepisu art. 345 § 1 KPK to nie tylko braki uniemożliwiające sądowi właściwemu merytoryczne rozpoznanie sprawy po wniesieniu przez prokuratora aktu oskarżenia, jak chociażby uchybienia w zakresie rzetelnie przeprowadzonych czynności dowodowych, ale również wadliwie przeprowadzone w tej fazie

¹⁷⁰ Podobnie R. Olszewski, *Usuwanie istotnych braków postępowania przygotowawczego w postępowaniu karnym skarbowym*, Prokuratura i Prawo 2005/2, s. 72–79.

¹⁷¹ Wyrok Sądu Najwyższego w składzie 7 sędziów z dnia 30.9.2009 r. I KZP 1/09 OSNKW 2009/12/99, OSP 2011/2/19, Biuletyn SN 2009/12/16–17.

postępowania inne czynności naruszające uprawnienia i gwarancje stron procesowych związanych z tym postępowaniem¹⁷².

Dodać należy, że w obecnym stanie prawnym nie ma możliwości dokonania zwrotu sprawy z rozprawy prokuratorowi do uzupełnienia postępowania. Wyraźną tendencją ustawodawcy było niedopuszczenie do takiej czynności po zakończeniu wstępnej kontroli oskarżenia („sąd winien przystępować do rozprawy należycie przygotowany”).

Przepis art. 345 § 1 KPK, dotyczący przekazania sprawy prokuratorowi, zdecydowanie różni się od instytucji przewidzianej w art. 397 KPK, a jakiegokolwiek związku między tymi przepisami mogą być wykazywane jedynie na płaszczyźnie historycznej¹⁷³. Wątpliwości nie budzi przekazanie prokuratorowi sprawy do uzupełnienia postępowania przygotowawczego w sytuacji, gdy wniósł on akt oskarżenia poprzedzony śledztwem, także finansowego organu, bowiem w każdym wypadku tylko prokurator sprawuje nadzór nad tą gwarancyjną formą postępowania przygotowawczego. Podobnie jest w wypadku własnego dochodzenia prokuratora oraz nadzorowanego przez ten organ i zwieńczonego wniesieniem przezeń aktu oskarżenia (sporządzonego lub zatwierdzonego). Nie ma przy tym znaczenia, czy dochodzenie to prowadzone było przez finansowe, czy niefinansowe organy postępowania przygotowawczego.

Inaczej się to prezentuje, jeżeli prokurator nie sprawował nadzoru, a gospodarzem dochodzenia był finansowy organ postępowania przygotowawczego i korzystając z uprawnienia z art. 155 § 1 KKS, samodzielnie wniósł do sądu akt oskarżenia. Nie ma przy tym znaczenia, czy przedmiotem tego postępowania było przestępstwo skarbowe, czy wykroczenie skarbowe. W takiej sytuacji, zgodnie z art. 122 § 1 pkt 1 KKS, przez wyrażenie „prokurator” w art. 345 KPK rozumie się „finansowy organ postępowania przygotowawczego”. **Tak więc w omawianych okolicznościach procesowych, dostrzegłszy istotne braki dochodzenia, sąd przekazuje sprawę finansowemu organowi, który wniósł akt oskarżenia i jest wówczas „zasadniczym” oskarżycielem (art. 157 § 1 KKS).**

Najwięcej komplikacji powstaje, gdy akt oskarżenia o wykroczenie skarbowe wniosła Policja albo Straż Graniczna, do czego upoważnia je art. 121 § 2 KKS, a sąd uzna, że dochodzenie dotknięte jest istotnymi brakami, których wyeliminowanie przez sąd łączyłoby się ze znacznymi trudnościami. Zastrzec przy tym należy, że w praktyce sytuacje takie nie są wykluczone, choć niewątpliwie należą do incydentalnych, jeśli zważyć, że zasadą jest minimalizowanie czynności procesowych w postępowaniach o wykroczenie skarbowe (art. 152 KKS) i prowadzenie postępowania przede wszystkim przez finansowe organy postępowania uprawnione do konsensualnego zakończenia dochodzenia w tych sprawach (więcej zob. 1.15.). Należy podkreślić, że sądowe postępowanie o wykroczenie skarbowe toczy się według trybu uproszczonego, przewidzianego w Kodeksie postępowania karnego, zaś obowiązujące przepisy jako adresata postanowienia wydanego w oparciu o art. 345 KPK nie przewidują innego podmiotu niż prokurator albo – w warunkach jak wyżej wskazano – finansowy

¹⁷² Por. postanowienie Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 2.2.2011 r. II AKz 39/11, LEX nr 785465.

¹⁷³ A. Kiełtyka, *Zwrot sprawy w trybie art. 345 KPK po uchyleniu wyroku*, Prokuratura i Prawo 2007/3, s. 74–84.

organ. Choć wydaje się to nieracjonalne, jednak w omawianym przypadku **sprawę o wykroczenie skarbowe zainicjowaną aktem oskarżenia organu niefinansowego, sąd winien przekazać prokuratorowi do uzupełnienia**¹⁷⁴. Ten zaś może zlecić ukierunkowane przez sąd czynności prowadzącym dotychczas dochodzenie Policji albo Straży Granicznej. Czynność ta nie zmienia pozycji tych niefinansowych organów jako oskarżycieli w sprawie, chyba że prokurator zdecyduje inaczej i przejmie sprawę do swego prowadzenia. Można więc uznać, że jako oskarżyciel publiczny (art. 121 § 2 KKS) Policja albo Straż Graniczna, po uzupełnieniu dochodzenia, składa nowy akt oskarżenia albo podtrzymuje poprzedni, albo postępowanie umarza. „Odpowiednie” stosowanie w takim wypadku art. 346 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS polega na wyeliminowaniu możliwości wystąpienia z wnioskiem do sądu o warunkowe umorzenie dochodzenia, bowiem Kodeks karny skarbowy nie przewiduje takiej decyzji odnośnie wykroczeń skarbowych (więcej zob. 1.15.).

Odłącznym zagadnieniem jest **uprawnienie niefinansowego organu, który wniósł akt oskarżenia o wykroczenie skarbowe, do udziału w posiedzeniu w przedmiocie zwrotu sprawy do uzupełnienia oraz do złożenia zażalenia na postanowienie sądu** (art. 339 § 3 pkt 4 KPK, art. 345 § 3 KPK w zw. z art. 113 § 1 KPK). Strony¹⁷⁵, a jest nią oskarżyciel publiczny (tu Policja lub Straż Graniczna), mają prawo wziąć udział w posiedzeniu, gdy ustawa tak stanowi (art. 96 § 1 KPK w zw. z art. 113 § 1 KPK), a art. 339 § 5 KPK wyraźnie określa to uprawnienie we wskazanych sprawach, do których nie należy posiedzenie odnośnie przekazania sprawy do uzupełnienia postępowania przygotowawczego. Jeżeli jednak oskarżyciel ten stawi się na posiedzenie, zasadne jest uwzględnienie jego prawa do udziału (art. 96 § 2 KPK w zw. z art. 113 § 1 KPK). Wprawdzie, jak wyżej wskazano, sąd dokonuje przekazania sprawy prokuratorowi, jednak czynność ta nie pozbawia Policji lub Straży Granicznej uprawnienia oskarżyciela, a więc strony w sprawie o wykroczenie skarbowe. Konsekwentnie zasadne jest uznanie, że tym niefinansowym organom postępowania karnego skarbowego w omawianym przypadku jako stronie przysługuje zażalenie na postanowienie sądu o przekazanie sprawy do postępowania przygotowawczego (art. 345 § 3 KPK oraz art. 459 § 3 KPK w zw. z art. 113 § 1 KPK)¹⁷⁶.

1.15. Inne sposoby zakończenia postępowania przygotowawczego o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe

Szczególną instytucją prawa karnego skarbowego jest **możliwość uzyskania zezwolenia sądu na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności sprawcy czynu karnego skarbowego**. Jest to środek karny, który może być zastosowany względem

¹⁷⁴ Por. Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 16.11.2000 r. I KZP 38/00 (OSNKW 2000/11–12/95, Prokuratura i Prawo 2001/1, wkładka): w sprawach o wykroczenia skarbowe, w których akt oskarżenia wniosła Policja lub inny niefinansowy organ dochodzenia, wskazany w art. 134 § 1 KKS, zwrot sprawy w celu usunięcia istotnych braków postępowania przygotowawczego na podstawie art. 339 § 3 pkt 4 KPK następuje prokuratorowi.

¹⁷⁵ Kodeks karny skarbowy, podobnie jak Kodeks postępowania karnego, posługuje się pojęciem strony, ale jej nie definiuje; W. Grzeszczyk, *Postępowanie przygotowawcze w Kodeksie karnym skarbowym (część I)*, Prokuratura i Prawo 2000/1, s. 27–46.

¹⁷⁶ M. Świetlicka, *Postępowanie w sprawach o wykroczenia skarbowe przed sądem I instancji – uwagi praktyczne, cz. I*, Kwartalnik KSiP, zeszyt 2/2011, s. 70.

sprawcy przestępstwa skarbowego (art. 22 § 2 pkt 1 KKS), jak i wykroczenia skarbowego (art. 47 § 2 pkt 2 KKS). Podstawy materialne do jego orzeczenia zawarte są w art. 17 KKS i art. 18 KKS, zaś proceduralne uregulowano kompleksowo w rozdziale 16 Kodeksu karnego skarbowego. Już z pierwszego artykułu regulującego postępowanie w tym przedmiocie, tj. art. 142 § 1 KKS, wynika, że zarówno faza negocjacji ze sprawcą deliktu skarbowego, jak i kierowanie wniosku w przedmiocie orzeczenia tego środka karnego pozostają w **wyłącznej kompetencji finansowych organów postępowania przygotowawczego i ustawodawca nie przewiduje w tym zakresie żadnej roli prokuratora**. Nie wdając się zatem w omawianie zasad dobrowolnego poddania się odpowiedzialności i postępowania w przedmiocie orzeczenia tego środka karnego, gdyż przekraczałoby to założenia *Metodyki* odnoszącej się do prokuratora, uwagę należy poświęcić kilku sytuacjom procesowym, w których prokurator musi zająć stanowisko.

Jak wcześniej sygnalizowano (więcej zob. 1.3.), niefinansowe organy postępowania mogą prowadzić dochodzenie o przestępstwa skarbowe ujawnione w zakresie swojej właściwości, ale muszą powiadomić o wszczęciu postępowania finansowe organy, przysyłając im odpis postanowienia inicjującego dochodzenie. Ustawodawca konsekwentnie nie wykluczył możliwości wdrożenia trybu związanego z udzieleniem zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności tylko dlatego, że występki skarbowe lub wykroczenia skarbowe ujawnili Policja, Straż Graniczna, a przestępstwo skarbowe także Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego. W art. 134 § 4 KKS zobowiązał bowiem te organy do pisemnego pouczenia sprawcy o możliwości takiego konsensualnego zakończenia postępowania.

Zastrzec należy, że **jeśli sprawca wykroczenia skarbowego lub przestępstwa skarbowego zgłosi wniosek o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, obowiązkiem Policji, Straży Granicznej i Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego jest przekazanie sprawy odpowiednim rzeczowo organom celnym lub skarbowym** (art. 134 § 4 KKS). Obowiązku takiego nie ma prokurator, prowadząc dochodzenie o delikt skarbowe, bowiem jako *dominus litis* każdego postępowania przygotowawczego sam podejmuje decyzje w przedmiocie jego trybu oraz jakiemu organowi zlecić prowadzenie dochodzenia lub śledztwa. Rzecz może się skomplikować, **gdy prokurator obejmuje nadzorem z mocy prawa (art. 122 § 2 *in fine*) dochodzenie prowadzone przez finansowe organy** (więcej zob. 1.8.). Należy więc odpowiedzieć na pytanie, czy taka sytuacja procesowa wyklucza możliwość skorzystania przez sprawcę wykroczenia skarbowego albo przestępstwa skarbowego z dobrodziejstwa, jakie niesie orzeczenie środka karnego, jakim jest dobrowolne poddanie się odpowiedzialności? Nadmienić należy, że prawomocny wyrok o zezwoleniu na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności nie podlega wpisowi do Krajowego Rejestru Karnego (art. 18 § 2 KKS), a uiszczenie określonej kwoty tytułem kary grzywny w drodze dobrowolnego poddania się odpowiedzialności nie stanowi przesłanki recydywy skarbowej (art. 18 § 3 KKS). Według art. 147 KKS, na postanowienie odmawiające wniesienia do sądu wniosku o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności przysługuje zażalenie do organu nadrzędnego nad finansowym organem postępowania przygotowawczego, o czym należy sprawcę pouczyć. Redakcja tego przepisu w sposób oczywisty nawiązuje do organów zdefiniowanych w art. 53 § 39 KKS, czyli właściwych miejscowo izby celnej, izby skarbowej oraz Generalne-

go Inspektora Kontroli Skarbowej. Jest to konsekwentnym potwierdzeniem woli ustawodawcy, aby wszelkie czynności poprzedzające stosowanie przez sąd omawianego środka karnego należały wyłącznie do finansowych organów postępowania przygotowawczego. Zatem zarówno wykładnia semantyczna, jak i systemowa przemawiają za takim rozwiązaniem, choć powoduje swoisty dualizm nadzoru instancyjnego i niewyjaśnioną rolę prokuratora w tej materii¹⁷⁷. Skoro więc objęcie sprawy nadzorem przez prokuratora oznacza, że uprawnienia nadzorcze nadrzędnego organu finansowego tracą aktualność, zasadne jest twierdzenie, że w takiej sytuacji procesowej **wykluczone jest** wdrożenie trybu postępowania w przedmiocie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności sprawcy deliktu skarbowego.

W tym miejscu omówienia wymaga możliwość orzekania przez sąd środka karnego, jakim jest dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, gdy **postępowanie przygotowawcze prowadzone jest w formie śledztwa**. Już na wstępie poczynić należy trzy uwagi. Po pierwsze mimo uprawnienia organów skarbowych i celnego do wszczęcia śledztwa o przestępstwa skarbowe jego prowadzenia, także w zakresie wydawania postanowień o przedstawieniu podejrzanym zarzutów, ich zmianie, zakończeniu śledztwa, niektóre czynności w tym postępowaniu są zastrzeżone wyłącznie dla prokuratora, co wprost wynika z art. 122 § 2 KKS (...). Po drugie śledztwo prowadzone przez finansowe organy postępowania jest nadzorowane wyłącznie przez prokuratora, a nadrzędne organy finansowe w tej formie postępowania przygotowawczego tracą uprawnienia nadzorcze. Dzieje się tak, ponieważ jedynie w dochodzeniach w art. 326 § 1–3 KPK miejsce „prokuratora” zajmuje „organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania”, co wynika wprost z art. 122 § 1 pkt 2 KKS. Po trzecie mimo uprawnienia finansowych organów postępowania przygotowawczego do wszczynania śledztw w niektórych przypadkach, przy wystąpieniu określonych przesłanek podmiotowych, wyłącznie dla prokuratora ustawodawca zastrzegł obowiązek prowadzenia śledztwa¹⁷⁸. Podkreślić należy, że prokurator może także prowadzić śledztwo wszczęte przez finansowy organ postępowania przygotowawczego, jeśli uzna, że wymagają tego okoliczności sprawy. W śledztwie, nawet gdy postępowanie w tej formie wszczął finansowy organ postępowania, nie ma on uprawnień prokuratora, gdyż jedynie ten ostatni ma prawo zainicjować postępowanie sądowe skargą w postaci aktu oskarżenia (art. 155 § 2 KKS). A zatem, **nawet jeśli istnieją materialne przesłanki do udzielenia przez sąd zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności oskarżonego, z przyczyn proceduralnych nie jest możliwe wniesienie przez urząd celny, urząd skarbowy albo inspektora kontroli skarbowej wniosku o orzeczenie tego środka karnego, który jest alternatywą dla aktu oskarżenia** (art. 145 § 1 KKS)¹⁷⁹.

¹⁷⁷ M. Świetlicka, *Nadzór prokuratora w sprawach karnych skarbowych*, Prokuratura i Prawo 2007/11, s. 143–152.

¹⁷⁸ M. Świetlicka, *Komentarz praktyczny do art. 151b KKS*, LEX dla sędziego i prokuratora 2012.

¹⁷⁹ Por. D. Świecki, *Glosa aprobująca do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 25.10.2000 r. I KZP 24/2000*, LEX 43434; tenże, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w Kodeksie karnym skarbowym*, Przegląd Sądowy 3/2001, s. 83–115; odmiennie: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *op. cit.*, komentarz do art. 142 KKS.

Finansowy organ postępowania przygotowawczego ma także uprawnienie do kierowania do sądu zamiast aktu oskarżenia wniosku o **warunkowe umorzenie postępowania wobec sprawcy przestępstwa skarbowego**. Kompetencje prokuratora w tym zakresie, wynikające z art. 336 KPK, przekazane zostały urzędowi celny, urzędowi skarbowym i inspektorowi kontroli skarbowej w art. 122 § 1 pkt 1 KPK, przy czym wyłącznie w sprawach prowadzonych w formie dochodzenia. Podkreślić należy, że o ile możliwość warunkowego umorzenia postępowania o przestępstwo skarbowe wynika z art. 22 § 2 pkt 8a KKS, zasady wynikają z recypowania mocą art. 20 § 1 KKS przepisów Kodeksu karnego regulujących tę kwestię (art. 66 § 1, art. 67, art. 68 KK), o tyle regulacje te nie mają zastosowania do wykroczeń skarbowych. Jak już wielokrotnie wskazano, w **Kodeksie karnym skarbowym są autonomicznie i kompleksowo ujęte zasady odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe, które nie przewidyują możliwości warunkowego umorzenia postępowania**.

Na koniec należy stwierdzić, że **wszczęcie dochodzenia o wykroczenie skarbowe nie stoi na przeszkodzie jego zakończeniu nałożeniem grzywny w drodze mandatu karnego** (art. 136 § 1 KKS). Wówczas dochodzenie może ograniczyć się do ustalenia przesłanek warunkujących postępowanie mandatowe, wskazanych w art. 137 KKS. **Uprawnienie do nałożenia grzywny w formie mandatu karnego za wykroczenie skarbowe mają wyłącznie finansowe organy postępowania**. Zgodnie z Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 28.4.2011 r. w sprawie nakładania kary grzywny w drodze mandatu karnego za wykroczenia skarbowe (Dz.U. z 2011 r., Nr 94, poz. 552), do nakładania kary grzywny w drodze mandatu karnego za wykroczenia skarbowe są uprawnieni upoważnieni pracownicy urzędów skarbowych, inspektorzy kontroli skarbowej, upoważnieni funkcjonariusze celni.

Zaznaczyć należy, że regulacja Kodeksu karnego skarbowego, dotycząca postępowania mandatowego w sprawach o wykroczenia skarbowe, jest autonomiczna, uregulowana w całości w rozdziale 15 – Postępowanie mandatowe Działu II – Pociągnięcia do odpowiedzialności za zgodą sprawcy. Nie mają do niej zastosowania żadne przepisy dotyczące postępowania przygotowawczego (chyba że sprawca nie wyrazi zgody na ukaranie grzywną w drodze mandatu karnego – art. 139 KKS).

Przepisy te nie przewidują po stronie organu finansowego prowadzącego to postępowanie obowiązku powiadamiania donoszącego o wykroczeniu skarbowym o sposobie jego zakończenia. Nie może mieć tu odpowiedniego zastosowania w oparciu o art. 113 § 1 KKS przepis art. 305 § 4 KPK, który odnosi się do obowiązku organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze do powiadamiania o wszczęciu, odmowie wszczęcia albo umorzeniu śledztwa osoby lub instytucji państwowej, samorządowej lub społecznej, która złożyła zawiadomienie o przestępstwie, z pouczeniem o przysługujących im uprawnieniach. Celem tej regulacji jest pouczenie o przysługujących im uprawnieniach, tj. o prawie wniesienia zażalenia na postanowienie o odmowie wszczęcia śledztwa lub dochodzenia, a pokrzywdzonego (nie ma zastosowania w postępowaniu karnym skarbowym) i podejrzanego – na postanowienie o jego umorzeniu, a także o przysługującym im prawie przejrzenia akt (art. 306 § 1 KPK) oraz terminie i sposobie wniesienia środka zaskarżenia (art. 100 § 6 KPK). Podkreślić należy, że żadna ze wskazanych decyzji procesowych nie jest podejmowana w postępowaniu mandatowym. Ponadto **Kodeks karny skarbowy nie przewiduje możliwości zaskarżenia przez kogokolwiek decyzji o ukaraniu grzywną w drodze mandatu, które stają się**

prawomocne w chwili uiszczenia grzywny – w przypadku mandatu gotówkowego – albo jak w omawianym przypadku, w chwili przyjęcia mandatu kredytowego. Jedyne w warunkach wskazanych w art. 140 KKS sąd z urzędu albo na wniosek ukaranego uchyla mandat, a wówczas postępowanie prowadzi się na zasadach ogólnych. Uwagi te wskazują, że **zarówno wykładnia systemowa, jak i celowościowa omawianych przepisów nie dają podstaw do uznania, że w postępowaniu mandatowym może mieć odpowiednie zastosowanie art. 306 § 3 KPK, czyli zażalenie na bezczynność organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze.** Dodać należy, że art. 141 KKS przyjmuje praktycznie, że nadzór nad trybem mandatowym organów finansowych sprawuje minister właściwy ds. finansów publicznych, w sprawach zaś prowadzonych przez organy niefinansowe – odpowiednio minister obrony, gdy chodzi o Żandarmerię Wojskową, a minister właściwy ds. wewnętrznych wobec innych organów niefinansowych organów, tj. Policji i Straży Granicznej. Przepis ten sugeruje, że do nakładania grzywny w drodze mandatu karnego upoważnione są również Policja, Straż Graniczna i Żandarmeria Wojskowa. Przepis ten miał pełne uzasadnienie w czasie obowiązywania Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 31.1.2006 r. w sprawie nakładania kary grzywny w drodze mandatu karnego za wykroczenia skarbowe (Dz.U. z 2006 r., Nr 25, poz. 124), które wskazywało także upoważnionych pracowników tych niefinansowych organów jako uprawnionych do prowadzenia postępowania mandatowego. Rozporządzenie to straciło moc wyżej cytowanym rozporządzeniem w tym przedmiocie z dnia 28.4.2011 r.

Warto nadmienić, że minister właściwy do spraw finansów publicznych nie sprawuje nadzoru merytorycznego, orzeczniczego. Z racji tego nadzoru nie przewiduje się żadnych środków procesowych, chodzi więc tylko o środki natury administracyjnej, np. szkolenia, żądanie stosownych sprawozdań, wyjaśnienie nieprawidłowości w konkretnych sprawach w związku ze skargą obywatela itd.¹⁸⁰

Reasumując, w **autonomicznie uregulowanym postępowaniu mandatowym o wykroczenie skarbowe w żadnym przypadku przepisy nie odnoszą się do postępowania przygotowawczego, a zwłaszcza nie przewidują jakiegokolwiek udziału lub nadzoru prokuratora.**

¹⁸⁰ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy*, wydanie I.

Rozdział 2

2. Udział prokuratora przed sądem w sprawach karnych skarbowych

Wiodąca procedura karna stanowi, że oskarżycielem publicznym przed wszystkimi sądami jest prokurator, a inny organ państwowy może nim być z mocy szczególnych przepisów, określających zakres jego działania (art. 45 § 1 i § 2 KPK). Takie szczególne uprawnienia dane są w postępowaniu karnym skarbowym finansowym organom postępowania przygotowawczego, a w sprawach o wykroczenia skarbowe także Policji i Straży Granicznej (art. 121 § 1 w powiązaniu z § 2 KKS). Odnosząc się do specyfiki postępowania o czyny skarbowe, podkreślić należy szczególnie charakterystyczne dla niego rozwiązania proceduralne, które **dopuszczają równoczesne występowanie przed sądem dwóch oskarżycieli publicznych – prokuratora i finansowego organu postępowania przygotowawczego, przy czym obecność jednego z nich jest obligatoryjna, a drugiego fakultatywna**. O tym, czy prokurator jest zobowiązany do uczestniczenia w rozprawie, decydują trzy krzyżujące się przesłanki.

Pierwsza przesłanka dotyczy organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze, którym w przeważającej liczbie spraw jest finansowy organ postępowania, a więc urząd celny, urząd skarbowy albo inspektor kontroli skarbowej. Uprawnione są one również do popierania przed sądem wniesionych przez siebie aktów oskarżenia. Do wyjątków należy udział w charakterze oskarżyciela niefinansowych organów Policji i Straży Granicznej (te dwa ostatnie organy wyłącznie w sprawach o wykroczenia – art. 121 § 1 KKS). Nie uzyskały uprawnień oskarżyciela przed sądem ani Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, ani Centralny Urząd Antykorupcyjny, choć są organami postępowania przygotowawczego, ale jedynie w sprawach o przestępstwa skarbowe (art. 118 § 2 KKS), a do oskarżania sprawców tych czynów w takiej sytuacji upoważniony jest tylko prokurator.

Po drugie o tym, czy prokurator występuje w charakterze oskarżyciela, decyduje forma postępowania przygotowawczego, a więc to, czy było prowadzone jako śledztwo, czy jako dochodzenie.

Po trzecie jest istotne, czy postępowanie dotyczy ścigania wykroczenia, czy przestępstwa skarbowego. Ta ostatnia przesłanka pozostaje w bliskim powiązaniu także z wymienionymi wyżej dwoma formami postępowania przygotowawczego.

Kolejna uwaga ogólna dotyczy tego, że organ, który występuje w sądzie I instancji w charakterze oskarżyciela, pełni taką samą rolę w postępowaniu odwoławczym (art. 165 KKS)¹⁸¹.

Na wstępie należy zaznaczyć szczególne uprawnienie prokuratora wynikające z art. 32 ust. 1 Ustawy o prokuraturze¹⁸², stanowiącego, że **prokurator wykonuje czynności oskarżyciela publicznego przed wszystkimi sądami. Może również wykonywać te czynności w sprawach wniesionych do sądu przez innych oskarżycieli.**

2.1. Oskarżyciel w sprawie o wykroczenie skarbowe przed sądem

Najprostsza forma postępowania zastrzeżona jest dla ścigania wykroczenia skarbowego. Z art. 117 KKS jednoznacznie wynika, że w sprawach o czyny karne skarbowe orzekanie następuje w postępowaniu w przedmiocie udzielenia zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, nakazowym, w stosunku do nieobecnych i uproszczonym. Jeżeli postępowanie przygotowawcze o przestępstwo skarbowe prowadzone było w formie śledztwa, orzekanie następuje także w postępowaniu zwyczajnym. Wszelkie wątpliwości co do możliwości prowadzenia postępowania o wykroczenia w tym trybie rozwiewa użycie w paragrafie pierwszym omawianego przepisu stwierdzenia, że orzekanie w sprawach o wykroczenia następuje „wyłącznie” we wskazanych tam trybach, wykluczając możliwość prowadzenia postępowania zwyczajnego o te czyny. W uzasadnieniu projektu nowelizacji podkreślono, że jej celem jest „wyłączenie jakiegokolwiek możliwości orzekania w sprawach o wykroczenia skarbowe w postępowaniu zwyczajnym”¹⁸³. Dodać należy, że w art. 113 § 2 pkt 2 ustawodawca konsekwentnie wykluczył ze stosowania w postępowaniu o wykroczenia skarbowe także art. 325f KPK zawierający okoliczności, których wystąpienie wyłącza możliwość prowadzenia dochodzenia.

Skutkiem przyjęcia takiego rozwiązania jest wykluczenie ze stosowania w postępowaniu o wykroczenia skarbowe także art. 483 KPK, zawierającego przesłanki uzasadniające przejście z trybu uproszczonego na tryb zwyczajny. Przepis ten został wprost wyłączony ze stosowania w postępowaniu prowadzonym o wykroczenie skarbowe popełnione przez żołnierzy (art. 116 KKS). Podobnie art. 484 KPK, który nakazuje po przekroczeniu w postępowaniu uproszczonym maksymalnej 21-dniowej przerwy dalsze orzekanie w niezmienionym składzie, lecz w postępowaniu zwyczajnym. Tym samym, w **sprawach o wykroczenie skarbowe, nawet po przekroczeniu przerwy, postępowanie nadal toczy się w formie uproszczonej.** Przepis art. 117 § 1 KKS przez użycie określenia „wyłącznie” wskazuje, że w sprawach o wykroczenia skarbowe tryb niewymieniony w tym przepisie, czyli tryb zwyczajny, jest niedopuszczalny, choćby wynikał on ze stosowanych odpowiednio przepisów KPK¹⁸⁴.

¹⁸¹ M. Świetlicka, *Udział prokuratora w postępowaniu karnym skarbowym*, Prokuratura i Prawo 2007/5, s. 142–152.

¹⁸² Ustawa z dnia 20.6.1985 r. o prokuraturze (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r., Nr 270, poz. 1599 ze zm.).

¹⁸³ Druk sejmowy IV kadencji nr 2375 z 16.12.2003 r., rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, s. 99.

¹⁸⁴ T. Grzegorzczak, *op. cit.*, s. 500.

Art. 121 § 2 KKS uprawnia wszystkie finansowe organy, czyli urząd skarbowy, urząd celny i inspektora kontroli skarbowej, a także Policję i Straż Graniczną w sprawach o wykroczenia skarbowe (wedle właściwości rzeczowej określonej w art. 133 i art. 134 KKS) do samodzielnego wniesienia aktu oskarżenia i popierania go przed sądem w toku całego postępowania, a więc nawet odwoławczego, nie wyłączając czynności po uprawomocnieniu się orzeczenia. Oskarżycielem publicznym w sprawach o wykroczenia skarbowe jest zatem ten organ, który wniósł akt oskarżenia (art. 121 § 1 KKS). Należy przy tym zaznaczyć, że **udział w rozprawie organu finansowego, jeśli to on zainicjował postępowanie jurysdykcyjne, jest obligatoryjny w każdym postępowaniu uproszczonym, także toczącym się o wykroczenie skarbowe. Obowiązku tego nie ma Policja i Straż Graniczna**, gdyż wobec braku odmiennej regulacji w Kodeksie karnym skarbowym odnośnie tych organów, odpowiednie zastosowanie ma art. 477 KPK (art. 113 § 1 KKS).

Co do udziału prokuratora jako oskarżyciela w sprawach o wykroczenia skarbowe, w żadnym przypadku nie może on być zobowiązany do popierania oskarżenia ani przez sąd orzekający w I instancji, ani w postępowaniu odwoławczym. Dodać należy, że nawet objęcie przez prokuratora nadzorem postępowania przygotowawczego o wykroczenie skarbowe z mocy prawa (art. 122 § 2 KKS *in fine*) bądź w ramach nadzoru nad niefinansowymi organami postępowania (art. 53 § 39a KKS), nie obliguje go do wnoszenia i popierania aktu oskarżenia przed sądem, a jedynie daje mu taką możliwość przez odpowiednie stosowanie art. 326 KPK lub gdy przejmie dochodzenie do swego prowadzenia (art. 122 § 3 KKS). Zaznaczyć przy tym należy, że nawet w takim przypadku **postępowanie przed sądem o wykroczenie skarbowe nie może toczyć się w trybie zwyczajnym, toteż nadal uczestnictwo prokuratora nie jest obowiązkowe, o czym przekonuje także art. 477 KPK¹⁸⁵, stosowany na zasadzie art. 113 § 1 KKS** (więcej zob. 3.1.).

2.2. Oskarżyciel w sprawie o przestępstwo skarbowe w postępowaniu uproszczonym

Kolejną sytuacją procesową, wymagającą omówienia, jest postępowanie o przestępstwa skarbowe, prowadzone w dominującej w Kodeksie karnym skarbowym formie uproszczonej, czyli dochodzenia przez wiodące finansowe organy postępowania. W takich sprawach ustawodawca wyposażył organy skarbowe i celny w szereg uprawnień prokuratora¹⁸⁶. **W sprawach, w których finansowe organy postępowania przygotowawczego są uprawnione do jego prowadzenia, a następnie do wniesienia i popierania aktu oskarżenia przed sądem (art. 122 § 1 pkt 1 KKS), czyli we wszystkich dochodzeniach (art. 155 § 1 KKS), także o przestępstwa skarbowe, urząd celny, urząd skarbowy i inspektor kontroli skarbowej jest zobowiązany do udziału w rozprawie, nawet prowadzonej w uproszczonym trybie.** Wynika to przede wszystkim z przekazania im uprawnienia prokuratora z art. 46 KPK (art. 122 § 1 pkt. 1 KKS). Przepis art. 477 KPK nie ma w tym wypadku zastosowania, gdyż inna jest szczególnie regulacja postępowania skarbowego, mówiąca o tym, iż **udział**

¹⁸⁵ Por. M. Świetlicka, *Udział prokuratora w postępowaniu karnym skarbowym*, Prokuratura i Prawo 2007/5, s. 142.

¹⁸⁶ T. Grzegorzczak, *op. cit.*, s. 516.

organów skarbowych i celnego, który wniósł akt oskarżenia, jest obowiązkowy (art. 157 KKS).

Większe problemy interpretacyjne powstają wówczas, gdy sąd, prowadząc sprawę uproszczoną o przestępstwo skarbowe, a akt oskarżenia wniósł i popierał finansowy organ postępowania, przekroczy 21-dniowy czas przerwy (art. 484 KPK). W takim przypadku sąd winien ją prowadzić w dalszym ciągu w postępowaniu zwyczajnym w tym samym, a więc w jednoosobowym składzie. W przeciwieństwie do jednoznacznego określenia, że postępowanie o wykroczenie skarbowe, bez wyjątku, toczy się wyłącznie w trybie uproszczonym (art. 117 § 1 KKS), przyjąć należy, że w przypadku orzekania o przestępstwo skarbowe nie ma podstaw do wyłączenia w tym zakresie przepisów Kodeksu postępowania karnego.

Powstaje wówczas wątpliwość czy zgodnie z dyrektywą art. 46 KPK, bez względu na etap postępowania sądowego, prokurator jest zobowiązany do udziału w rozprawie, gdyż przepis szczególnie art. 477 KPK, zezwalający na prowadzenie postępowania pod nieobecność oskarżyciela, nie ma już zastosowania. Czy przekroczenie okresu przerwy, często z przyczyn formalnych lub organizacyjnych, powodować musi obniżenie jakości oskarżenia, jeśli uwzględni się, że prokurator ma popierać oskarżenie bez wcześniejszej jakiegokolwiek możliwości wpływu na przebieg postępowania i gromadzenia dowodów czy też bezpośredniego ich weryfikowania, a nawet na etapie kończącym proces?

Poza nieracjonalnością, można zarzucić temu rozwiązaniu inne uchybienia. **Przekroczenie 21-dniowego okresu przerwy w rozprawie w żaden sposób nie zmienia faktu, że postępowanie sądowe zainicjowane zostało aktem oskarżenia wniesionym przez finansowy organ postępowania na podstawie upoważnienia z art. 155 § 1 KKS. Ten przepis obliguje organ wnoszący akt oskarżenia do popiera go przed sądem.** Niekwestionowane jest zatem stosowanie w takim przypadku art. 122 § 1 pkt 1 KKS, gdyż to finansowy organ postępowania przeprowadził dochodzenie o przestępstwo skarbowe, wniósł akt oskarżenia i popierał go przed sądem, toteż w powołanym w omawianym przepisie art. 46 KPK przez wyrażenie „prokurator” rozumie się także „finansowy organ postępowania”. Należy więc przyjąć, że urząd skarbowy, urząd celny i inspektor kontroli skarbowej w omawianej sytuacji procesowej dysponują uprawnieniami i obowiązkami prokuratora¹⁸⁷, tj. **zamiast niego, a nie obok**¹⁸⁸. **W tym przypadku oznacza to, że nawet gdy z powodu niedotrzymania przez sąd maksymalnego terminu przerwy zmieni się tryb postępowania sądowego z uproszczonego na zwyczajny, nadal tylko finansowy organ postępowania jest zobligowany do uczestniczenia w rozprawie, a zmiana dotyczy tylko podstawy prawnej tego obowiązku.** Zamiast stosowania art. 157 § 1 KKS należy powołać się na art. 46 KPK zastosowany w oparciu o delegację z art. art. 122 § 1pkt 1 KKS¹⁸⁹ (zob. też 3.1.).

Podsumowując, w sprawach, w których po przeprowadzeniu dochodzenia o przestępstwo skarbowe finansowy organ wniósł akt oskarżenia i popierał go przed sądem

¹⁸⁷ *Ibidem*, s. 516.

¹⁸⁸ Por. G. Łabuda, T. Razowski, *Nowa kodyfikacja karna. Wybrane zagadnienia noweli Kodeksu karnego skarbowego z dnia 28.7.2005 r.*, nr 34, Oficyna Wydawnicza Ministerstwa Sprawiedliwości, Warszawa 2006, s. 258.

¹⁸⁹ M. Świetlicka, *Udział prokuratora w postępowaniu karnym skarbowym*, Prokuratura i Prawo 2007/5, s. 142–152; więcej: M. Świetlicka, *Głosa krytyczna do wyroku Sądu Okręgowego w Łodzi z dnia 7.7.2010 r. V Ka 510/10*.

orzekającym w trybie uproszczonym, **nawet po zmianie tego trybu na zwyczajny z powodu przekroczenia 21-dniowego okresu przerwy, prokurator nie może być zobowiązany w takiej sprawie do udziału w rozprawie również przed sądem odwoławczym.**

Inaczej jest, **jeśli postępowanie przygotowawcze w formie dochodzenia o przestępstwo skarbowe prowadził organ niefinansowy, czyli Policja, Straż Graniczna, Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego lub Centralne Biuro Antykorupcyjne.** Organy te nie zostały wyposażone w uprawnienia prokuratora, a więc na zasadach przewidzianych w Kodeksie postępowania karnego (art. 312, art. 331 § 1 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS) przekazują zakończoną sprawę prokuratorowi wraz z aktem oskarżenia, który to organ, jeśli zatwierdzi tę decyzję, kieruje akt oskarżenia do sądu. **Prokurator może uczestniczyć w rozprawie, przy czym jego nieobecność nie wstrzymuje jej biegu (art. 477 KPK). Inaczej niż w omawianym wyżej przypadku, jeśli sąd zmieni tryb orzekania na zwyczajny (art. 483 lub art. 484 KPK), wówczas udział prokuratora jest obowiązkowy, jak nakazuje art. 46 KPK.**

2.3. Oskarżyciel w postępowaniu zwyczajnym

Ostatni z omawianych przypadków dotyczy sytuacji, w której postępowanie o przestępstwo skarbowe prowadzone było w formie śledztwa, a w konsekwencji wniesienia aktu oskarżenia jest rozpoznawane przez sąd w trybie zwyczajnym. Wówczas bez względu na to, czy w fazie przygotowawczej postępowanie prowadził finansowy¹⁹⁰, czy też niefinansowy organ, akt oskarżenia zawsze wnosi **prokurator i jest zobowiązany do udziału w całym postępowaniu sądowym tak I instancji, jak i w odwoławczym** (art. 155 § 2 KKS). W takiej sytuacji procesowej organ finansowy nie uzyskuje uprawnień prokuratora z art. 46 KPK, a jego szczególna rola wynika z przepisów Kodeksu karnego skarbowego. Istotnym odstępstwem od procedury karnej jest to, że jeśli śledztwo prowadził **urząd skarbowy, urząd celny albo inspektor kontroli skarbowej, jego przedstawiciel w postępowaniu sądowym może działać obok prokuratora w charakterze oskarżyciela publicznego** (art. 157 § 2 KKS). Należy przy tym podkreślić, że jego nieobecność, w przeciwieństwie do absencji prokuratora, nie tamuje biegu rozprawy.

Ustawodawca w żadnym z przepisów nie unormował wzajemnych relacji dwóch oskarżycieli publicznych występujących w rozprawach o czyny karne skarbowe, nie wskazał, który z nich winien odczytać akt oskarżenia, w jakiej kolejności prokurator i finansowy organ postępowania winni zadawać pytania przesłuchiwanym osobom lub występować przy głosach stron¹⁹¹. Relacje te pozostawiono oskarżycielom publicznym, toteż winny być one podyktowane specyfiką prawa skarbowego i konkretnego postępowania karnego. Uznać należy, że prawodawca nałożył obowiązek lub uprawnienie do udziału w rozprawie finansowego organu postępowania jako oskarżyciela publicznego (zamiast lub obok prokuratora) ze względu na specyfikę spraw, wy-

¹⁹⁰ Jeśli śledztwo prowadził finansowy organ, to sam sporządza akt oskarżenia, a prokurator, jeśli uzna podstawy oskarżenia, zatwierdza go i wnosi do sądu (art. 155 § 2 KKS).

¹⁹¹ Odnośnie oskarżyciela posiłkowego, ustawodawca ustanowił kolejność w jakiej występuje zarówno co do zadawania pytań (art. 370 § 1–3 KPK), jak i głosów stron (art. 406 § 1 i § 2 KPK). Przepisy te wykluczone są ze stosowania w sprawach karnych skarbowych (art. 113 § 2 KKS).

rażającą się przede wszystkim blankietowym charakterem wielu norm materialnych. Dlatego z praktycznego punktu widzenia udział w rozprawie głównej organu finansowego może być uzasadniony w sprawach, w których zachodzi skomplikowany stan faktyczny lub ważne zagadnienie prawne dotyczące sfery działalności tego organu, np. spraw podatkowych, dewizowych, celnych¹⁹².

Z punktu widzenia praktyki konieczne wydaje się **określenie wzajemnych relacji tych oskarżycieli**, szczególnie w sytuacjach procesowych, kiedy oskarżyciel może w znaczący sposób decydować o dalszym biegu procesu. Może to mieć miejsce np. podczas posiedzenia w przedmiocie rozpatrzenia wniosku prokuratora o skazanie bez rozprawy (art. 156 § 1 KKS), skazania podczas tzw. rozprawy skróconej (art. 161 § 3 KKS) czy też w postępowaniu odwoławczym, odnośnie cofnięcia apelacji (art. 431 § 1 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS).

Należy podkreślić, że podmiot będący oskarżycielem publicznym ma przed sądem jedynie takie uprawnienia i obowiązki procesowe, jakie ustawa przypisuje oskarżycielowi jako stronie procesu, a więc tylko takie, co do których KPK (zob. art. 113 KKS) wyraźnie używa określeń „oskarżyciel” lub „strona”. Tylko gdy jest nim prokurator, ma on również uprawnienia i obowiązki przypisane „prokuratorowi”. Gdy finansowy organ postępowania przygotowawczego działa przed sądem jako oskarżyciel publiczny, ma co do zasady uprawnienia oskarżyciela, a prawa i obowiązki prokuratora jedynie w zakresie wynikającym z art. 122 § 1 pkt 1 KKS – i to przy spełnieniu warunku wskazanego w art. 122 § 1 KKS *in principio*¹⁹³. Tak więc to **prokurator ma dominującą rolę jako oskarżyciel w postępowaniu zwyczajnym** o przestępstwo skarbowe. Oczywiście wydaje się, że skoro prokurator w akcie oskarżenia skierowanym do sądu zawiera wniosek o skazanie bez rozprawy (art. 156 § 1 KKS), tylko on w uzgodnieniu z oskarżonym jest władny zmieniać warunki skazania. Jak wspomniano wyżej, wprawdzie finansowy organ postępowania przygotowawczego, zgodnie z art. 339 § 5 KPK w oparciu o art. 113 § 1 KKS, może wziąć udział w posiedzeniu jako strona (oskarżyciel publiczny obok prokuratora, art. 157 § 2 KKS) w przedmiocie rozpatrzenia wniosku o skazanie bez rozprawy, jednak przepisy nie dają mu żadnych szczególnych uprawnień. Stanowisko tego oskarżyciela może ewentualnie wpłynąć na decyzję sądu o braku podstaw do uwzględnienia wniosku prokuratora i skierowaniu sprawy na rozprawę (art. 343 § 7 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS). Należy dopuścić możliwość cofnięcia przez prokuratora wniosku wbrew negatywnej opinii finansowego organu dochodzenia. **Uprawnienie do cofnięcia wniosku o skazanie bez rozprawy należy przyznać finansowym organom dochodzenia tylko w odniesieniu do wniosku złożonego wraz z wniesionym przez siebie aktem oskarżenia**¹⁹⁴.

Udział finansowego organu jako oskarżyciela obok prokuratora nie wpływa także na możliwość skazania oskarżonego podczas rozprawy skróconej w trybie art. 161 KKS. Odpowiednio stosowana (art. 113 § 1 KKS) norma art. 387 § 2 odnośnie **braku sprzeciwu w uwzględnieniu wniosku oskarżonego jest adresowana do prokuratora**. Nadmienić należy, że nadanie mocą art. 122 § 1 pkt 1 KKS uprawnienia prokuratora z art. 387 § 2 KPK do sprzeciwienia się uwzględnienia wniosku oskarżonego o ska-

¹⁹² P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *op. cit.*, komentarz do art. 157 KKS.

¹⁹³ T. Grzegorzcyk, *op. cit.*, s. 514–515.

¹⁹⁴ S. Steinborn, *Odwoływalność oświadczeń woli a porozumienia w polskim procesie karnym*, Pałestra 2001/7–8.

zanie podczas skróconej rozprawy, ma zastosowanie jedynie w sprawach, w których finansowy organ prowadził dochodzenie i sam skierował akt oskarżenia (art. 122 § 1 KKS).

Organ finansowy jako strona – oskarżyciel publiczny obok prokuratora – może sprzeciwić się ograniczeniu postępowania dowodowego, o jakim mowa w art. 388 KPK (w zw. z art. 113 § 1 KKS).

Odnośnie możliwości wpływania na pozostawienie apelacji bez rozpoznania wskutek jej cofnięcia (art. 431 § 1 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS) oczywiste wydaje się, że o tym, czy popierać środek odwoławczy, decydować może ten organ, który zaskarżył orzeczenie (więcej zob. rozdział 3).

2.4. Podsumowanie

Reasumując, udział prokuratora w rozprawie w postępowaniu karnym skarbowym jest zawsze wymagany w postępowaniu prowadzonym od początku w trybie zwyczajnym. W postępowaniu, które przekształcone zostało z uproszczonego w zwyczajne tylko wówczas, gdy prokurator wniósł akt oskarżenia sporządzony przez siebie albo niefinansowe organy postępowania. W przypadku gdy akt oskarżenia wniósł urząd skarbowy, urząd celny lub inspektor kontroli skarbowej, organy te mają uprawnienia i obowiązki prokuratora przez cały czas procesu, w tym udział w rozprawie, a więc uczestnictwo prokuratora jest w tym postępowaniu zbędne, nawet po zmianie trybu. Nigdy też prokurator nie może być obligowany do udziału w rozprawie przed sądem toczącej się o wykroczenie skarbowe w żadnej instancji.

Rozdział 3

3. Postępowanie odwoławcze w prawie karnym skarbowym

Dążąc do unifikacji procedury w sprawach karnych, Kodeks karny skarbowy przyjmuje generalne założenie, że w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu postępowania karnego, „jeżeli przepisy niniejszego kodeksu nie stanowią inaczej” (art. 113 § 1 KKS)¹⁹⁵.

W zakresie postępowania odwoławczego i nadzwyczajnych środków zaskarżenia w rozdziale 18 Kodeksu karnego skarbowego jest zaledwie sześć artykułów zawierających odrębne uregulowania. Nie można jednak pominąć całego szeregu innych przepisów charakterystycznych dla postępowania karnego skarbowego, dotyczących zwłaszcza uprawnień specyficznych stron i organów tego procesu. Z tych przyczyn na omówienie zasługuje zarówno możliwość, jak i zakres zaskarżenia postanowień i wyroków przez odpowiedzialnego posiłkowo za grzywnę, interwenienta oraz quasi-stronę, czyli podmiot zobowiązany do zwrotu korzyści z cudzego przestępstwa skarbowego, wskazany w art. 24 § 5 KKS. Uwagi wymaga także rola pełnomocników tych podmiotów.

Odnosnie podmiotów uprawnionych do inicjowania postępowania odwoławczego Kodeks karny skarbowy nie zawiera odmiennej regulacji, toteż zgodnie z art. 425 KPK, który ma zastosowanie na mocy art. 113 § 1 KKS, co do zasady **strony mają uprawnienia do wnoszenia środków odwoławczych**. W sprawach o przestępstwa skarbowe są nimi: oskarżyciel publiczny, oskarżony, podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej za grzywnę oraz interwenient (art. 120 § 1 KKS). W sprawach o wykroczenia skarbowe, spośród wyżej wymienionych stroną nie jest podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej (art. 120 § 2 KKS).

Pełne zastosowanie ma również wyrażona w art. 425 § 3 KPK zasada, że odwołujący się może skarżyć jedynie rozstrzygnięcia lub ustalenia naruszające jego pra-

¹⁹⁵ *Nowa kodyfikacja karna. Kodeks karny skarbowy*, nr 25, Ministerstwo Sprawiedliwości, Departament Kadr i Szkolenia, Warszawa 1999, s. 252.

wa lub szkodzące jego interesom, przy czym ograniczenie to nie dotyczy oskarżyciela publicznego. *Gravamen* musi więc wykazać interwenient, przy czym jego interes lub prawo może być naruszone jedynie odnośnie rozstrzygnięcia o przedmiotach, do których rości sobie prawa. Co do podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo, może on wnieść apelację z powodu nałożenia odpowiedzialności posiłkowej, natomiast z powodu skazania oskarżonego tylko wtedy, gdy skazanie jest podstawą jego odpowiedzialności, o czym wprost stanowi art. 166 KKS. Na podstawie art. 125 § 5 KKS, odsyłającego do odpowiedniego stosowania art. 444 KPK, do zaskarżenia wyroku w zakresie rozstrzygnięcia go dotyczącego uprawniony jest podmiot zobowiązany do zwrotu korzyści uzyskanej z cudzego przestępstwa skarbowego, wskazany w art. 24 § 5 KKS.

Odnosnie postanowień, to poza stronami do wniesienia zażalenia uprawnione są inne osoby, których prawa zostały naruszone postanowieniem (art. 302 § 1 i § 3 KPK w oparciu o art. 113 KKS). Przepisy te mają odpowiednie zastosowanie do zarządzeń (art. 466 KPK z mocy art. 113 § 1 KKS) (więcej zob. 3.2.).

Uprawnionymi do wnoszenia środków odwoławczych w postępowaniu karnym skarbowym są również pełnomocnicy podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej za grzywnę oraz interwenienta. **Pełnomocnikiem może być zarówno adwokat, jak i radca prawny, co wynika wprost z art. 123 KKS.** Powstaje jednak pewna komplikacja proceduralna, jeśli ten sam podmiot występuje w procesie karnym skarbowym jako pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej za grzywnę oraz zobowiązany do zwrotu korzyści uzyskanej z cudzego przestępstwa skarbowego (art. 24 § 1 i 5 KKS), co często ma miejsce w praktyce. Wprawdzie w obu przypadkach może on korzystać z pomocy pełnomocnika, lecz na różnej podstawie prawnej. W pierwszej sytuacji pełnomocnikiem może być adwokat albo radca prawny, co gwarantuje przepis art. 123 § 1 KKS, a w drugiej te same podmioty mogą być pełnomocnikami quasi-strony w oparciu o przepisy art. 87 § 2 KPK i art. 88 § 1 KPK, mające zastosowanie na podstawie art. 113 § 1 KKS.

Najmniej wątpliwości powstaje przy interpretacji uprawnień do wdrożenia postępowania odwoławczego przez oskarżonego, gdyż nie różnią się one od tych, które posiada osoba o tym statusie procesowym w postępowaniu karnym. Jedyna uwaga dotyczyć może uprawnienia jego obrońcy, którym co do zasady może być adwokat, zaś w postępowaniu o wykroczenia skarbowe także radca prawny. Zmiana w tym zakresie nastąpiła nowelizacją Kodeksu karnego skarbowego z dnia 28.7.2005 r.¹⁹⁶ Z uzasadnienia tej noweli wynika, że o tym słusznym rozwiązaniu przesądziła potrzeba usunięcia rażących niespójności systemowych między odrębnym postępowaniem w sprawach o wykroczenia skarbowe i klasycznym postępowaniem w sprawach o wykroczenia „pospolite”, co uzasadnia przejście z Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia z 2001 r. możliwości sprawowania obrony w sprawach karnych skarbowych także przez radców prawnych. W każdym razie prawo do obrony w aspekcie formalnym może być zapewnione przez posiadanie jednego obrońcy. Rzecz jasna chodzi o jednego obrońcę w danym czasie (art. 122a KKS)¹⁹⁷. Pomimo „zaczepnięcia” tego rozwiązania z Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia, wyraźnie należy

¹⁹⁶ Ustawa z dnia 28.7.2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2005 r., Nr 178, poz. 1479).

¹⁹⁷ Druk sejmowy IV kadencji nr 2375 z dnia 16.12.2003 r., rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw.

wskazać, że do wykroczeń skarbowych nie stosuje się w żadnym przypadku ani procedury określonej w tym kodeksie, ani w zasadzie części ogólnej Kodeksu wykroczeń¹⁹⁸.

Co do uprawnień prokuratora, występującego w postępowaniu karnym skarbowym jako strona – oskarżyciel publiczny, to nie różni się ono od roli jaką ma ta strona w postępowaniu odwoławczym, wskazanej w Kodeksie postępowania karnego.

3.1. Apelacja

Co do zasady, zaskarżeniu podlegają orzeczenia I instancji, przy czym, jeśli są to wyroki, to przysługuje od nich apelacja, zaś od postanowień, zamykających drogę do wydania wyroku oraz w przedmiocie środków zabezpieczających – zażalenie. Pozostałe postanowienia i zarządzenia są zaskarżalne jedynie w wypadkach przewidzianych w ustawie (art. 425 § 1 KPK, art. 444 KPK, art. 459 § 1 KPK, art. 466 § 1 KPK, w oparciu o art. 113 KKS).

Jak wspomniano wcześniej, uprawniona do poddawania kontroli instancyjnej wyroków sądu I instancji jest strona, a więc także oskarżyciel, który może zaskarżać orzeczenia zarówno na niekorzyść, jak i na korzyść oskarżonego (art. 425 § 4 KPK w oparciu o art. 113 § 1 KKS). Wskazano też, że dominującym oskarżycielem we wszystkich sprawach karnych i karnych skarbowych (więcej zob. rozdział 2) jest prokurator i ma uprawnienia – stojąc na straży praworządności – do poddania kontroli instancyjnej każdego wyroku, niezależnie od tego, czy prowadził lub nadzorował postępowanie przygotowawcze oraz czy uczestniczył w postępowaniu sądowym I instancji. Nie ma również znaczenia, który organ finansowy, a w przypadku wykroczeń skarbowych także Policja albo Straż Graniczna, zakończył dochodzenie skierowaniem aktu oskarżenia i popierał go przed sądem. Wynika to z wyrażonej w artykułe 32 ust. 1 zd. 2 ustawy o prokuraturze¹⁹⁹, zasady dotyczącej priorytetowej roli prokuratora przejawiającej się tym, że **prokurator może wstąpić do postępowania wytoczonego przez innego oskarżyciela. Warto zauważyć, że w żadnym przepisie nie została określona cezura czasowa, w jakiej może to uczynić.** Jedynym wyznacznikiem będą tu więc przepisy proceduralne, określające terminy do zaskarżenia orzeczenia.

Gdy finansowy organ postępowania przygotowawczego skorzysta z danego mu w art. 157 § 2 KKS uprawnienia i będzie uczestniczył w rozprawie jako oskarżyciel publiczny obok prokuratora, rozważenia wymaga, czy będzie on mógł wnieść apelację od wyroku w tej sprawie, szczególnie gdy nie uczyni tego prokurator.

Jednoznaczne brzmienie przepisu art. 157 § 2 KKS, iż finansowy organ jest wówczas – obok prokuratora – oskarżycielem publicznym, pozwala uznać, że jest on stroną w rozumieniu art. 120 § 1 KKS i na podstawie art. 444 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS przysługuje mu prawo do składania odwołania od wyroku I instancji, niezależnie od oceny tego orzeczenia przez prokuratora. W oparciu o art. 165 KKS w postępowaniu

¹⁹⁸ Por. art. 46 KKS. Jedynym wyjątkiem jest przepis art. 186 § 5 KKS zawierający odwołanie do przepisów Kodeksu wykroczeń, dotyczących warunkowego zawieszenia wykonania kary. Ponadto art. XV ustawy z dnia 20.5.1971 r. Przepisy wprowadzające Kodeks wykroczeń (Dz.U. z 1971 r., Nr 12, poz. 115 ze zm.) stanowi, że przepisy Kodeksu wykroczeń nie mają zastosowania do wykroczeń skarbowych.

¹⁹⁹ Ustawa z dnia 20.6.1985 r. o prokuraturze (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r., Nr 270, poz. 1599 ze zm.).

niu odwoławczym finansowy organ postępowania przygotowawczego nadal może, lecz nie musi, uczestniczyć. Obecność prokuratora jest obowiązkowa, o czym przesądza art. 450 § 1 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS. Nie ma on jednak obowiązku popierania apelacji, gdy wniósł ją działający obok niego oskarżyciel, lecz dostrzegając nawet oczywistą bezzasadność tego środka odwoławczego, nie może go cofnąć w oparciu o art. 431 § 1 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS, gdyż pochodzi od „nieprokuratorского” oskarżyciela publicznego. **W przypadku, gdy to organ finansowy, działając obok prokuratora, wniósł apelację, słuszne wydaje się, aby prezes sądu, korzystając z uprawnienia zawartego w art. 450 § 2 KPK, obligował autora środka odwoławczego do udziału w rozprawie przed sądem II instancji**²⁰⁰.

Co do uczestniczenia prokuratora w postępowaniu odwoławczym o czyny skarbowe, poczynić należy jeszcze jedną uwagę odnośnie jego udziału w nadzwyczajnych środkach zaskarżenia w sprawach o wykroczenia. Strony, a więc i prokurator w tym postępowaniu, nie mogą wnieść kasacji do Sądu Najwyższego. Uprawnienie to przysługuje wyłącznie Prokuratorowi Generalnemu i Rzecznikowi Praw Obywatelskich, a w sprawach podlegających orzecznictwu sądów wojskowych – także Naczelnemu Prokuratorowi Wojskowemu (art. 167a KKS)²⁰¹.

Jeżeli akt oskarżenia po przeprowadzeniu dochodzenia o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe wniósł urząd skarbowy, urząd celny albo inspektor kontroli skarbowej, zgodnie z treścią art. 122 § 1 pkt 1 KKS przysługuje im szereg uprawnień i obowiązków prokuratora, w tym do wnoszenia środków odwoławczych, popierania ich albo cofania. Nadmienić należy, że finansowe organy postępowania występują wówczas zamiast, a nie obok prokuratora²⁰², a ich udział przed sądem wszystkich instancji, także w postępowaniu uproszczonym, jest obowiązkowy, o czym przesądza art. 157 § 1 KKS. Odpowiednie zastosowanie mają przepisy dotyczące postępowania odwoławczego zawarte w Kodeksie postępowania karnego.

Uprawnienie do poddania apelacją kontroli instancyjnej wyroku sądu I instancji w sprawach o wykroczenia skarbowe mają także Policja i Straż Graniczna, jeśli któryś z tych organów wniósł akt oskarżenia (art. 121 § 2 KKS). Wobec braku odmiennej regulacji w tym przedmiocie w Kodeksie karnym skarbowym, w przeciwieństwie do finansowych organów postępowania, organy te tracą swe uprawnienia oskarżycielskie, w tym do wnoszenia apelacji, jeśli prokurator wstąpi do tego postępowania jako oskarżyciel. Nie mają one bowiem uprawnienia do realizowania funkcji oskarżycielskich obok prokuratora.

Odnośnie zasad sporządzania apelacji, przyczyn odwoławczych względnych i bezwzględnych, formy tego pisma procesowego, terminów, odpowiednie zastosowanie

²⁰⁰ M. Świątlicka, *Postępowanie odwoławcze w prawie karnym skarbowym*, Prokuratura i Prawo 2008/12, s. 80–91; M. Świątlicka, *Glosa krytyczna do wyroku Sądu Okręgowego w Łodzi z dnia 7.7.2010 r. V Ka 510/10*.

²⁰¹ Rozwiązanie takie jest zbieżne z brakiem uprawnień do kierowania kasacji przez strony w postępowaniu o wykroczenia – art. 110 § 1 ustawy z dnia 24.8.2001 r. Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r., poz. 395 ze zm.). Wobec tego, że do postępowania o przestępstwa i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio Kodeks postępowania karnego, który daje stronom uprawnienie do wnoszenia kasacji – art. 520 § 1, omawiany przepis art. 167a KKS stanowi *lex specialis* w przypadku nadzwyczajnego środka zaskarżenia wyroku o wykroczenie skarbowe.

²⁰² Bliższe omówienie: M. Świątlicka, *Udział prokuratora w postępowaniu karnym skarbowym*, Prokuratura i Prawo 2007/5, s. 142.

mają przepisy Kodeksu postępowania karnego. Wyjątkiem są odrębności w zaskarżeniu – nieznanego procedurze powszechnej – wyroku zezwalającego na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, którego zakres zaskarżenia podlega istotnym ograniczeniom. Może być on zmieniony lub uchylony jedynie wówczas, gdy orzeczono: tytułem kary inną kwotę niż uiszczona przez sprawcę lub przypadek przedmiotów lub ich równowartości pieniężnej w zakresie nieobjętym zgodą sprawcy (art. 149 § 1 KKS). Warunki dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, ponieważ jest to środek karny (art. 22 § 2 KKS), uregulowane są w części materialnej Kodeksu karnego skarbowego. Uzasadniony jest zatem wniosek, że podstawą zaskarżenia wyroku zezwalającego na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności jest jedynie obraza przepisów prawa materialnego, czyli art. 18 § 1 KKS, wskazana w art. 438 pkt 1 KPK na podstawie art. 113 KKS. Niedopuszczalne jest zatem kwestionowanie takiego orzeczenia z powodu obrazy przepisów postępowania, nawet jeżeli mogła ona mieć wpływ na treść orzeczenia, błędu w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, jeżeli mógł on mieć wpływ na treść tego orzeczenia, oraz rażącej niewspółmierności kary lub niesłusznego zastosowania albo niezastosowania środka zabezpieczającego lub innego środka.

Zwrot użyty w art. 149 KKS odnośnie do wyroku zezwalającego na poddanie się odpowiedzialności, że ulega on zmianie lub uchyleniu tylko we wskazanych wyżej przypadkach, nie oznacza braku możliwości podniesienia uchybienia z art. 439 § 1 KPK (w zw. z art. 113 § 1 KKS) i może on być uchylony z tych przyczyn, czyli z tzw. bezwzględnych przyczyn odwoławczych²⁰³ zarówno wówczas, gdy stosowny zarzut znalazł się w apelacji, jak i przez sąd z urzędu, poza granicą zaskarżenia. Nadmienić także należy, że również w zakresie procedowania w art. 149 § 2 KKS jest szczególna regulacja wobec art. 30 § 2 KPK. Sąd odwoławczy, rozpoznając apelację od wyroku o zezwoleniu na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, orzeka jednoosobowo na posiedzeniu²⁰⁴.

3.2. Organy właściwe do rozpoznania zażaleń na postanowienia i zarządzenia w postępowaniu przygotowawczym

Bliższego omówienia wymaga uprawnienie odpowiednich organów do rozpoznawania zażaleń na postanowienia i zarządzenia zapadłe w postępowaniu przygotowawczym o delikty skarbowe, zwłaszcza w świetle autonomicznego uregulowania w tym przedmiocie w art. 167 KKS, które po nowelizacji Kodeksu postępowania karnego²⁰⁵ znacznie odbiega od regulacji art. 465 § 2 KPK.

Przepis art. 167 § 1 KKS stanowi bowiem wyjątek od określonej w art. 465 § 2 KPK zasady, że zażalenia w postępowaniu przygotowawczym kieruje się do sądu właściwego do rozpoznania sprawy. W tym miejscu należy podkreślić, że ma on zastosowanie jedynie wówczas, gdy postępowanie przygotowawcze

²⁰³ T. Grzegorzcyk, *op. cit.*

²⁰⁴ M. Świetlicka, *Postępowanie odwoławcze w prawie karnym skarbowym*, Prokuratura i Prawo 2008/12, s. 80–91.

²⁰⁵ Ustawa z dnia 29.3.2007 r. o zmianie ustawy o prokuraturze, ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2007 r., Nr 64, poz. 432), zmieniająca między innymi model postępowania przygotowawczego oraz wprowadzająca zasadę sądowej kontroli instancyjnej w tym postępowaniu.

prowadzi finansowy organ w formie dochodzenia, ponieważ jeżeli jest to śledztwo, urząd skarbowy, urząd celny i inspektor kontroli skarbowej nie mają uprawnień prokuratora do wydawania zaskarżalnych postanowień (więcej zob. 1.9. i 1.10.).

Analiza unormowań Kodeksu karnego skarbowego oraz stosowanych odpowiednio przepisów Kodeksu postępowania karnego wskazuje na **trzy podstawowe organy uprawnione do rozpoznawania zażaleń w postępowaniu przygotowawczym o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe**. Są nimi: **finansowe organy nadrzędne, prokurator** występujący w rolach: nadzorującego postępowanie przygotowawcze, bezpośrednio przełożonego i prokuratora nadrzędnego, oraz **sąd**²⁰⁶. Odnośnie sądu, to co do zasady jest to sąd właściwy do rozpoznania sprawy, chyba że ustawa stanowi inaczej (art. 465 § 2 KPK w wz. z art. 113 § 1 KKS), przy czym Kodeks postępowania karnego wskazuje przypadki, w których instancją odwoławczą jest sąd rejonowy właściwy ze względu na miejsce prowadzenia postępowania przygotowawczego (np. art. 20 § 1b KPK, art. 252 § 2 KPK, art. 293 § 2 KPK). **Co do właściwości prokuratora** jako instancji uprawnionej do rozpoznawania zażaleń, przepisy powszechnej procedury wskazują, że jest nią: **prokurator bezpośrednio przełożony** (art. 159 KPK, art. 302 § 3 KPK), zdefiniowany w art. 45 § 1b KPK **prokurator nadrzędny** (art. 306 § 3, art. 465 § 2a, który nie ma zastosowania w postępowaniu karnym skarbowym, bo nie przewiduje trybu prywatnoskargowego, oraz art. 626a KPK i art. 217 § 1c KKW), **prokurator sprawujący nadzór nad postępowaniem** (art. 465 § 3 KPK). Odnośnie trzeciego z wyżej wymienionych organów odwoławczych, czyli **organów nadrzędnych nad finansowymi organami postępowania przygotowawczego**, to przepis art. 167 § 1 KKS jest na tyle ogólny, że w praktyce rodzi komplikacje w określeniu kompetencji organu odwoławczego w postępowaniu prowadzonym przez finansowe organy postępowania karnego skarbowego.

Uprawnienia do wniesienia zażalenia wynikają z ogólnej reguły zaskarżalności postanowień zamykających drogę do wydania wyroku oraz z delegacji ustawowej (art. 459 § 1 KPK w oparciu o art. 113 § 1 KKS). To, że przysługuje zażalenie na orzeczenia, które nie zamykają drogi do wydania wyroku, ustawodawca określa różnymi terminami: na postanowienie „przysługuje zażalenie” (np. art. 306 § 1 KPK, art. 323 § 2 KPK), zażalenie „kieruje się do sądu” (np. art. 325e § 4 *in fine* KPK), zażalenie „rozpoznaje sąd” (np. art. 240 zd. 3 KPK). Na gruncie procedury karnej regulacja ta nie wzbudza większych wątpliwości, w świetle zapisu art. 465 § 2 KPK, o tyle wobec brzmienia art. 167 § 1 KKS stanowiącego, że zażalenia na postanowienia finansowego organu postępowania przygotowawczego **rozpoznaje nie sąd, a organ nadrzędny**, to przynajmniej w przypadku użytego przez ustawodawcę zwrotu „przysługuje zażalenie” w praktyce rodzą się istotne wątpliwości co do organu właściwego do rozpoznania tego środka odwoławczego. Odpowiedzieć należy także na pytanie, czy w wypadku wydania przez finansowy organ postanowienia zamykającego drogę do wydania wyroku, ma zastosowanie reguła z art. 167 § 1 KKS, czy też instancją odwoławczą winien być sąd, jak to wynika z „odpowiedniego” stosowania art. 465 § 2 KPK.

²⁰⁶ Por. H. Skwarczyński, *Zażalenie w postępowaniu przygotowawczym w sprawach karnych skarbowych*, Prokuratura i Prawo 2011/6, s. 76.

Wobec tylu wątpliwości konieczne wydaje się usystematyzowanie zasad postępowania i roli prokuratora w różnych sytuacjach procesowych. I tak:

- 1) Jeśli **prokurator prowadzi śledztwo o przestępstwo skarbowe osobiście albo powierza któremukolwiek organowi finansowemu albo niefinansowemu, a także gdy śledztwo wszczynają i prowadzi organ skarbowy lub celny**, tylko prokurator może sporządzić **postanowienie zamykające drogę do wydania wyroku**, a jeśli czyni to inny organ, decyzja ta wymaga zatwierdzenia przez prokuratora (więcej zob. 1.12.). **Postanowienia te mogą być zaskarżone do sądu przez uprawnionych na podstawie art. 465 § 1 i 2 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS.** Wyjątkowo, we wskazanych wcześniej wypadkach, zażalenie rozpoznaje prokurator bezpośrednio przełożony albo prokurator nadrzędny. Inne postanowienia prokuratora wydawane w śledztwie o przestępstwo skarbowe, także prowadzonym przez finansowe organy postępowania przygotowawczego, podlegają zaskarżeniu do sądu, jak wynika to z Kodeksu postępowania karnego.
 - 2) W **dochodzeniu, które prowadzi niefinansowy organ postępowania przygotowawczego**, ma on uprawnienia do wydawania postanowień zamykających drogę do wydania wyroku, lecz zawsze wymagają one zatwierdzenia przez prokuratora (art. 325e § 1 KPK w oparciu o art. 113 § 1 KKS). Tak jest też w sytuacji, gdy dochodzenie o wykroczenie skarbowe prowadzi Policja albo straż Graniczna, które choć mają uprawnienia do samodzielnego wnoszenia aktu oskarżenia, to nie do innego zakończenia postępowania (więcej zob. 1.12.). Przepisy Kodeksu karnego skarbowego odnośnie poddawania kontroli instancyjnej nie przewidują w takiej sytuacji procesowej odstępstw od zasad procedury powszechnej. Zaznaczyć należy, że w wypadku zażalenia na zaskarżalne postanowienia tych organów, niewymagające zatwierdzenia przez prokuratora, jak np. sprostowania oczywistej pomyłki pisarskiej, na podstawie art. 105 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS organem odwoławczym jest prokurator sprawujący nadzór nad tym postępowaniem (art. 465 § 3 KPK).
 - 3) Jak wcześniej sygnalizowano, największe trudności interpretacyjne mogą powstać w przypadku **zaskarżania postanowień i zarządzeń wydawanych przez finansowe organy postępowania w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym przez nie**. Art. 167 § 1 KKS stanowi, że z zasady zażalenie na postanowienia finansowego organu postępowania rozpoznaje organ nadrzędny, czyli miejscowo właściwa izba celna – w sprawach należących do właściwości urzędu celnego, miejscowo właściwa izba skarbowa – w sprawach należących do właściwości urzędu skarbowego, a jeżeli postępowanie przygotowawcze prowadzi inspektor kontroli skarbowej – Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej (art. 53 § 39 KKS). Prokurator, o ile sprawuje nadzór nad postępowaniem, i sąd są właściwi do rozpoznawania środków odwoławczych w omawianym przypadku, tylko gdy ustawa tak stanowi. Właściwość tych trzech organów odwoławczych winna być analizowana przez pryzmat orzeczeń podlegających kontroli instancyjnej. Można je uszerzegować w określonych grupach:
- A) **Wszystkie postanowienia zamykające drogę do wydania wyroku**, a więc o odmowie wszczęcia dochodzenia, jego umorzenia lub zawieszenia oraz przerwania biegu postępowania przygotowawczego. Postanowienia te wymagają zatwierdzenia przez organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania, co wynika

wprost z art. 122 § 1 pkt 2 KKS, nakazującego rozumienie w art. 325e § 2 zd. 1 KPK zamiast „prokuratora” tego właśnie organu (więcej zob. 1.12.) W Kodeksie postępowania karnego ustawodawca poddaje te postanowienia sądowej kontroli instancyjnej. W uzasadnieniu nowelizacji Kodeksu postępowania karnego²⁰⁷, wprowadzającej w art. 465 § 2 zasadę tak rozległego udziału sądu jako II instancji w postępowaniu przygotowawczym, ograniczono się do stwierdzenia, że „zażalenie na odmowę wszczęcia postępowania lub umorzenie postępowania przygotowawczego będzie kierowane bezpośrednio do sądu z wyłączeniem prokuratora nadrzędnego. Ponadto zapewni to permanentną sądową kontrolę odwoławczą powyższych decyzji zamykających drogę do wydania wyroku”²⁰⁸. Literalne brzmienie art. 465 § 2 KPK wskazuje, że sądowej kontroli poddawane są wyłącznie postanowienia prokuratora, zaś Kodeks karny skarbowy nie zezwala w art. 122 § 1 na rozumienie w tym przepisie także finansowego organu postępowania przygotowawczego bądź organu nadrzędnego. Wykładnia systemowa i celowościowa daje mimo to podstawę do „odpowiedniego” stosowania Kodeksu postępowania karnego w zakresie zażaleń na postanowienia finansowego organu postępowania o odmowie wszczęcia dochodzenia, umorzeniu postępowania albo jego zawieszeniu poprzez poddanie ich sądowej kontroli instancyjnej. W omawianym przypadku nie może mieć zastosowania art. 167 KKS, gdyż po zatwierdzeniu tych postanowień przez organ nadrzędny stają się one decyzjami izby skarbowej, izby celnej albo Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, a zatem te organy nie mogą rozpoznawać zażaleń na własne postanowienia²⁰⁹. Za taką interpretacją przemawia także odesłanie w art. 122 § 1 pkt 1 KKS do art. 330 § 1 KPK, zgodnie z którym w zd. 2 przez wyrażenie „prokurator” rozumie się „finansowy organ postępowania”, dla którego wiążące są wskazania sądu uchylającego postanowienie o odmowie wszczęcia albo umorzeniu postępowania przygotowawczego. Potwierdzeniem słuszności tego rozwiązania jest stosowanie „odpowiednie” w oparciu o art. 122 § 1 pkt 2 KKS, art. 325e § 1 § 2 § 4 zd. 2 KPK sprowadzające się do uznania, że jeżeli organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego nie przychylił się do zażalenia na postanowienie o odmowie wszczęcia lub umorzeniu dochodzenia, które zatwierdził, kieruje je do sądu²¹⁰.

- B) **Zaskarżalne postanowienia i zarządzenia wydawane przez prokuratora w dochodzeniu prowadzonym przez finansowe organy postępowania** na wniosek tych organów w oparciu o art. 122 § 2 KKS (więcej zob. 1.7.). Czynność prokuratora, bę-

²⁰⁷ Druk sejmowy V kadencji nr 1113 z dnia 2.11.2006 r., rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o prokuraturze oraz niektórych innych ustaw.

²⁰⁸ Rozwiązanie to spotkało się z krytyką w opinii Biura Analiz Sejmowych z dnia 4.12.2006 r. do druku sejmowego nr 1113, sporządzonej przez dr Marię Rogacką-Rzeźnicką, w której podkreśla się, że „Kontrola dokonywana na szczeblu sądowym wstrzymuje bieg postępowania, a ponadto oznacza oświecenie w kierunku rozwiązań niepraktykowanych w innych państwach. Współcześnie zdecydowanie odchodzi się od modelu rozwiniętej kontroli sądowej nad postępowaniem przygotowawczym”.

²⁰⁹ M. Świetlicka, *Postępowanie odwoławcze w prawie karnym skarbowym*, Prokuratura i Prawo 2008/12.

²¹⁰ M. Świetlicka, *Komentarz praktyczny do art. 167 KKS, cz. II*, LEX dla sędziego i prokuratora 2012.

dająca realizacją wniosku finansowego organu postępowania przygotowawczego, jest czynnością prokuratora ze wszystkimi konsekwencjami. W tych sytuacjach w pełni mają odpowiednie zastosowanie przepisy rozdziału 50 Kodeksu postępowania karnego, o ile oczywiście ustawa ta przewiduje zażalenia na postanowienia, które wydaje prokurator albo sąd na jego wniosek. W tym zakresie właściwy jest **tryb zaskarżenia, przewidziany w Kodeksie postępowania karnego, a więc w oparciu o reguły art. 465 § 1 i § 2 KPK i odpowiednich przepisach szczególnych, dających podstawę do wniesienia zażalenia do odpowiedniego sądu.**

- C) Do grupy tej zaliczyć można **postanowienia wydawane w dochodzeniu przez finansowe organy postępowania przygotowawczego**, które wedle Kodeksu postępowania karnego należą do kompetencji prokuratora, a „scedowane” na organy skarbowe i celny mocą art. 122 § 1 KKS (więcej zob. 1.6.), m.in. w przypadku rozumienia zamiast wyrażenia „prokurator” w art. 19 § 1 zd. 1 i § 2 KPK, art. 20 § 1 KPK „finansowy organ postępowania przygotowawczego”. Gdy prowadzi on dochodzenie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, ustawodawca przewidział dla tego organu możliwość sygnalizacji w razie stwierdzenia poważnego uchybienia w działaniu instytucji państwowej, samorządowej lub społecznej albo rażącego naruszenia obowiązków procesowych przez obrońcę lub pełnomocnika, oraz żądania wyjaśnień i informacji o podjętych działaniach wynikających z tych zawiadomień. Konsekwencją tego uprawnienia jest uznanie go za „odpowiednie”, stosownie do art. 113 § 1 KKS, art. 19 § 3 KPK oraz art. 20 § 1a KPK, do wydania postanowienia o ukaraniu podmiotów, do których skierowane były zawiadomienia, w przypadku nieudzielenia wyjaśnień albo odpowiedzi, karą pieniężną do 10 000 złotych. **Postanowienia te są zaskarżalne, o czym wprost stanowi art. 19 § 4 KPK i art. 20 § 1b KPK, a jeżeli wydane są przez prokuratora, właściwy do ich rozpoznania jest sąd rejonowy, w którego okręgu toczy się postępowanie**²¹¹. Brak przywołania tych przepisów w art. 122 § 1 pkt 1 KPK stwarza istotne problemy interpretacyjne, ponieważ budzi wątpliwości, czy zażalenie na postanowienie o ukaraniu karą pieniężną rozpoznawać winien organ nadrzędny nad wydającym postanowienie organem skarbowym lub celnym, jak wynika z art. 167 § 1 KKS, czy też jest to przypadek przewidziany w ustawie, a stanowiący odmiennie. W tym stanie rzeczy wykładnia przyjmująca „ścieżkę” odwoławczą na decyzje organu finansowego jak na rozstrzygnięcie prokuratora, jako konsekwencja przyznania organowi finansowemu uprawnień, o których tu mowa, pozwala uniknąć luki prawnej, która powstała w procedurze zażaleniowej na postanowienia finansowego organu²¹².
- D) Pozostałe **postanowienia i zarządzenia finansowych organów prowadzących dochodzenie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe**, które ani nie wymagają zatwierdzenia przez organ nadrzędny, ani nie są uprawnieniami „prokuratorскими” przekazanymi mocą art. 122 § 1 KKS, a podlegają zaskarżeniu. Spośród tych postanowień wydawanych przez finansowe organy postępowania przygotowawczego w dochodzeniu zaskarżeniu podlegają przewidziane między innymi: w art.

²¹¹ M. Świetlicka, *Komentarz praktyczny do art. 167 KKS, cz. II*, LEX dla sędziego i prokuratora 2012.

²¹² Por. H. Skwarczyński, *Zażalenie w postępowaniu przygotowawczym w sprawach karnych skarbowych*, Prokuratura i Prawo 2011/6, s. 81.

105 KPK orzeczenie o sprostowaniu oczywistej omyłki pisarskiej, w art. 126 KPK o odmowie przywrócenia terminu zawitego, w art. 165 KPK o odtworzeniu aktu dochodzenia. Organem właściwym do rozpoznania środka odwoławczego w takim wypadku będzie co do zasady finansowy organ nadrzędny (art. 53 § 39 KKS) nad wydającym postanowienie. Reguła ta wynika ze szczególnej regulacji art. 167 KKS. Rozważyć w tym miejscu należy jeszcze wypadek, gdy ustawodawca określa rolę prokuratora „bezpośrednio przełożonego”, który został zdefiniowany w art. 17a ust. 3 pkt 1–8 ustawy o prokuraturze jako rozpoznającego zażalenia: na odmowę udostępnienia akt (art. 159 KPK), na postanowienia i zarządzenia prokuratora złożone przez osoby niebędące stronami, a naruszające ich prawa (art. 302 § 1 KPK), na inne czynności naruszające prawa stron i osób niebędących stronami (art. 302 § 2 KPK). **Spośród tych uprawnień, żadne nie zostało wskazane w art. 122 KKS jako dające finansowemu organowi postępowania albo organowi nadrzędnemu uprawnienia prokuratora „bezpośrednio przełożonego”. Zatem i w takim przypadku zastosowania nie będą miały regulacje z Kodeksu postępowania karnego, a zasada wyrażona w art. 167 § 1 KKS, że zażalenia na wymienione postanowienia i czynności rozpoznawać będzie miejscowo właściwa izba celna – w sprawach należących do właściwości urzędu celnego, miejscowo właściwa izba skarbowa – w sprawach należących do właściwości urzędu skarbowego, a jeżeli postępowanie prowadzi inspektor kontroli skarbowej – Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej²¹³. Inaczej jest, jeśli to prokurator z własnej inicjatywy albo z mocy prawa obejmie dochodzenie nadzorem (więcej zob. 1.8.).** Wówczas finansowy organ nadrzędny traci swe uprawnienia do jakiegokolwiek wpływu na przebieg dochodzenia, toteż rozpoznanie zażaleń odbywa się odpowiednio w oparciu o treść art. 465 § 3 KPK w zw. z art. 113 § 1 KKS w pierwszym przypadku, zaś prokurator bezpośrednio przełożony nad nadzorującym dochodzenie w wyżej opisanych sytuacjach określających jego rolę jako organu odwoławczego.

Na zakończenie odnieść się należy do specyficznego, nieznanego procedurze powszechnej trybu pociągnięcia do odpowiedzialności za zgodą sprawcy, w postaci dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. W zakresie postępowania odwoławczego zawiera on autonomiczną regulację w przypadku wydania przez finansowy organ postępowania postanowienia o odmowie wniesienia do sądu wniosku o udzielenie takiego zezwolenia. Odmowa taka może nastąpić, jeżeli finansowy organ dochodzenia stwierdzi, iż:

- 1) zaistniała któraś z przesłanek określonych w art. 17 § 2 KKS, co czyni niedopuszczalnym udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności,
- 2) z materiału dowodowego sprawy wynika, że wina sprawcy bądź też okoliczności popełnienia przez niego zarzucanego mu czynu zabronionego budzą wątpliwości,
- 3) sprawca nie wywiązał się z obowiązków określonych w art. 143 § 1–3 KKS,
- 4) sprawca nie spełnił dodatkowych wymagań określonych w art. 146 KKS, od których finansowy organ dochodzenia uzależnił wniesienie do sądu wniosku o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności,

²¹³ M. Świątlicka, *Postępowanie odwoławcze w prawie karnym skarbowym*, Prokuratura i Prawo 2008/12, s. 80–91.

- 5) okoliczności sprawy, sposób działania sprawcy, charakter przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, rodzaj i rozmiar ujemnych następstw czynu zabronionego, rodzaj i stopień naruszenia ciężącego na sprawcy obowiązku finansowego, w szczególności zaś uzasadniony interes Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, przemawiają przeciwko zastosowaniu instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności²¹⁴.

Na postanowienie finansowego organu w tym przedmiocie przysługuje zażalenie do organu nadrzędnego, czyli właściwej izby celnej, izby skarbowej albo Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej (art. 147 KKS). Inaczej jest w przypadku, gdy decyzja sądu o braku podstaw do uwzględnienia omawianego wniosku jest niezaskarżalna i rodzi skutek w postaci niezwłocznego zwrotu akt sprawy finansowemu organowi postępowania przygotowawczego (art. 148 § 6 KKS).

Podsumowując niniejsze rozważania, pomimo deklarowanego przez ustawodawcę w licznych nowelizacjach dążenia do dostosowania procesu karnego skarbowego do wiodącej procedury karnej, zachowano liczne odstępstwa w zakresie szeroko rozumianego postępowania odwoławczego. Wydaje się to uzasadnione jedynie w przypadku szczególnych regulacji nieznanymi Kodeksowi postępowania karnego, jak omawiany wyżej środek karny, czy też w zakresie dotyczącym odpowiedzialności żołnierzy (art. 53 § 36 KKS) za czyny karne skarbowe. W pozostałym zakresie trudno znaleźć przyczyny, dla których nie dostosowano rozwiązań Kodeksu karnego skarbowego do powszechnej procedury karnej²¹⁵.

²¹⁴ M. Stepanów, *Konsensualne rozstrzygnięcie w sprawach karnych skarbowych*, Prokuratura i Prawo 2001/11, s. 74.

²¹⁵ M. Świetlicka, *Postępowanie odwoławcze w prawie karnym skarbowym*, Prokuratura i Prawo 2008/12, s. 80–91.