



Krakowski
Instytut
Prawa
Karnego
Fundacja

dr Grzegorz Bogdan
dr Szymon Tarapata

Kraków, dnia 28 stycznia 2019 r.

**Opinia do projektu ustawy o zmianie ustawy –
Kodeks karny skarbowy (wersja z dnia 21 grudnia 2018 r.)**

Niektóre rozwiązania zawarte w opublikowanym na stronie Rządowego Centrum Legislacji projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy (<https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12319850/katalog/12561914#12561914>) mogą rodzić daleko idące wątpliwości. Celem niniejszej opinii jest prezentacja wybranych zastrzeżeń, jakie można zgłosić do analizowanej propozycji legislacyjnej. Ekspertyza ta będzie skoncentrowana zasadniczo na kwestiach materialnoprawnych. Na tyle jednak, na ile to będzie konieczne, poruszone zostaną w niej wątki procesowe.

1. Projektodawca proponuje, by w szeregu przepisach, w których ustawodawca *de lege lata* używa sformułowania „wymagalna należność publicznoprawna”, skreślić słowo „wymagalna”. Propozycja ta dotyczy np. art. 16 § 2 k.k.s., 17 § 1 pkt 1 k.k.s., 19 § 2 k.k.s., 26 § 2 k.k.s., 36 § 2 k.k.s., art. 37 § 2 i 2a k.k.s. oraz 41 § 2 k.k.s. Uzasadniając celowość przeprowadzenia takiej zmiany, projektodawca wprost wskazuje, że jego propozycja opiera się na likwidacji wymogu „wymagalności” (s. 26 uzasadnienia projektu). Zdaniem autora projektu warunek ten przyczynia się do spowolnienia postępowań karnoskarbowych. Aktualnie

bowiem organy ścigania i sądy, prowadząc sprawy o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe, czekają na wydanie prawomocnych decyzji podatkowych. W tym kontekście podniesiono, iż „na nieporozumieniu polega twierdzenie, że dla skuteczności ochrony stosunku podatkowego wynikającego ze zobowiązania podatkowego konieczne jest wyrażenie go w treści odpowiedniej decyzji podatkowej, gdyż dopiero decyzje właściwych organów podatkowych (niezależnie od ich charakteru) prowadzą do zaistnienia takiej sytuacji prawnej, iż określony podmiot (podatnik) zobowiązany jest do uiszczenia wskazanego w tej decyzji podatku, który to podatek został uprzednio uszczuplony w wyniku działania tegoż podatnika (wraz z ewentualnymi odsetkami). Skoro obowiązek podatkowy zawsze wynika z ustawy, podobnie jak, zobowiązanie podatkowe, istnienie decyzji w tej materii jest niepotrzebne. Sprawca, aby skorzystać z dobrodziejstwa ustawy, nie musi czekać na decyzję organu podatkowego. Mało tego, może „dogadać się” z oskarżycielem w zakresie tego, co powinien zwrócić Skarbowi Państwa (innym wierzycielom), aby mógł liczyć na łagodniejsze traktowanie, które – co należy wyraźnie podkreślić – nie jest bezinteresowne. Usuwając termin „wymagalna” z treści wyżej wymienionych przepisów, projektodawca chce jeszcze mocniej zaakcentować niezależność odpowiedzialności karnoskarbowej, tak różnej zarówno w sferze zasad, jak i skutków, od odpowiedzialności obiektywnej, opartej na ustawach podatkowych i ordynacji podatkowej” (s. 29 uzasadnienia projektu).

Wydaje się, że przytoczone powyżej argumenty bazują na pewnym nieporozumieniu. Proponowana przez projektodawcę zmiana wcale bowiem nie polega na likwidacji wymogu „wymagalności”. W przypadku akceptacji tej propozycji legislacyjnej wspomniany warunek dalej bowiem będzie musiał zostać spełniony. Wynika to faktu, że aktualnie w tych przepisach, w których ustawodawca odnosi się do „wymagalności”, zaznacza się jednocześnie, iż chodzi o taką należność publicznoprawną, która została już wskutek zachowania sprawcy uszczuplona (przykładowo w art. 17 § 1 pkt 1 k.k.s. jest mowa o należności publicznoprawnej,

jeżeli w związku z przestępstwem lub wykroczeniem skarbowym nastąpiło jej uszczuplenie). Uszczuplenie takie może zaś powstać tylko wtedy, gdy należność publicznoprawna stała się wymagalna. Wniosek taki wynika z regulacji prawnopodatkowych (zob. G. Łabuda, w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 294), co zresztą zdaje się dostrzegać również sam projektodawca. Rozpowszechniona praktyka w postaci oczekiwania organów ścigania oraz sądów na prawomocne decyzje podatkowe wcale nie jest więc spowodowana z występowaniem w obrębie k.k.s. kryterium „wymagalności”. Wynika ona raczej z dążenia do uniknięcia sytuacji, w których w postępowaniu karnym zostałyby ustalona inna wysokość uszczuplonej należności publicznoprawnej aniżeli ta, która zostanie ostatecznie stwierdzona w postępowaniu podatkowym.

Uwzględniając powyższe uwagi, trzeba stwierdzić, że **opisana powyżej propozycja legislacyjna w istocie nic nie wniesie do polskiego porządku prawnego, a w szczególności nie wywrze takich skutków, do jakich dąży projektodawca. Może zresztą budzić zdziwienie fakt, że autor projektu, chcąc doprowadzić do tego, by organy ścigania oraz sądy prowadziły sprawy karnoskarbowe bez konieczności oczekiwania na uprawomocnienie się decyzji podatkowych, z jednej strony rezygnuje z pojęcia „wymagalności” (choć, jak wskazano powyżej, tak naprawdę nie rezygnuje), z drugiej zaś nie proponuje usunięcia z systemu art. 114a k.k.s., który stanowi, że „Postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe może być także zawieszona, jeżeli jego prowadzenie jest w istotny sposób utrudnione ze względu na prowadzoną kontrolę podatkową, kontrolę celno-skarbową lub toczące się postępowanie przed organami podatkowymi, organami celnymi lub sądami administracyjnymi. Zawieszona postępowanie podejmuje się, jeżeli ustąpiły przyczyny uzasadniające jego zawieszenie”.** To natomiast głównie ten przepis sankcjonuje dostrzeżoną przez projektodawcę, wadliwą i – co istotne – nieuzasadnioną praktykę (zob. T. Razowski, w: P. Kardas [i in.], *Kodeks...*, s. 1063-1065; T.

Razowski, *Zawieszenie postępowania na podstawie art. 114a k.k.s.*, „Prokuratura i Prawo” 2015, nr 5, s. 90-97; G. Łabuda, *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 3, s. 77-83).

2. Projektodawca proponuje nadać art. 14 k.k.s. następujące brzmienie: „Jeżeli sąd lub organ postępowania przygotowawczego określa także obowiązek uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej lub uiszczenia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów lub równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej, to powinien przy tym wziąć pod uwagę w szczególności sytuację majątkową sprawcy oraz wysokość równowartości pieniężnej przedmiotów bądź korzyści podlegających przepadkowi”. Propozycja ta sprowadza się w zasadzie do wykreślenia z tego przepisu kompetencji do określania przez organ procesowy sposobu i terminu uiszczenia należności publicznoprawnej.

Tytułem uzasadnienia dla tej zmiany wskazano, że „Przyjmując założenie, iż kwestia ustalenia ostatecznej wysokości uszczerbku finansowego należy do sfery prawa podatkowego, projektodawca wyłączył tę materię z większości instytucji prawnych postanawiając, że na gruncie odpowiedzialności karnoskarbowej znaczenie ma jedynie kategoria (należność uszczuplona) należności uszczuplonej czynem zabronionym. Dokładna wysokość owej należności, uwzględniająca również odsetki, a także termin zapłaty leży w gestii organów podatkowych, zaś uszczuplona czynem zabronionym należność publicznoprawna jest jedną z podstaw zarzucalności i dlatego tylko w takim zakresie jest znamieniem typów czynów zabronionych polegających na uszczupleniu” (s. 25-26 uzasadnienia projektu).

W propozycji tej projektodawca nie pozostaje jednak konsekwentny. Warto bowiem zwrócić uwagę na fakt, że w proponowanej przez niego wersji art. 26 § 2 k.k.s. (stosowany również odpowiednio w przypadku określonym w art. 38 § 3 k.k.s.) dalej jest mowa o obowiązku uiszczenia

należności publicznoprawnej w ustalonym terminie. Podobnie rzecz się ma w przypadku art. 41 § 2 k.k.s. Niezależnie jednak od tego trzeba wskazać, że zaprezentowana propozycja nowelizacji art. 14 k.k.s. jest całkowicie chybiona. Za cel tego przepisu nie można bowiem, wbrew temu, co sugeruje projektodawca, uznać modyfikacji regulacji występujących w obrębie prawa finansowego. Określenie terminu uiszczenia należności publicznoprawnej ma wyłącznie za zadanie wyznaczenie sprawcy przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego odpowiedniego, biorąc pod uwagę jego sytuację majątkową, czasu, by mógł on uiścić daninę, co pozwoliłoby mu skorzystać z dobrodziejstwa różnych, określonych w prawie karnym skarbowym, instytucji degresji karan. Nie ma zatem podstaw, by pozbawiać organy postępowania przygotowawczego i sądy tego rodzaju kompetencji.

3. Omawiany projekt zawiera propozycję zmiany art. 16 § 5 pkt-u 2 k.k.s. Proponuje się, by na czynny żal skarbowy nie można było się powołać „po rozpoczęciu przez organ czynności służbowej, w szczególności przeszukania, czynności sprawdzającej lub kontroli zmierzającej do ujawnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego”. Uzasadniając konieczność wprowadzenia tej regulacji, w projekcie wskazano, że „Racją istotnej nowelizacji przepisu art. 16 § 5 pkt 2 k.k.s. jest przeciwdziałanie niekorzystnym z punktu widzenia zasady legalizmu sytuacjom do jakich dochodzi w obecnym stanie prawnym. Mowa o tym, że aktualnie często brak jest możliwości ścigania sprawców przestępstw skarbowych i wykroczeń ujawnionych w trakcie kontroli przeprowadzonej co prawda przez uprawniony organ, jednak inny niż organ ścigania. Sprawcy mogą bowiem skutecznie uchylić się od odpowiedzialności wyrażając, również w trakcie prowadzonej kontroli tzw. czynny żal, co jest niemożliwe, gdy czynności służbowe rozpocznie organ ścigania. Przyjąć należy, iż celem instytucji czynnego żalu uregulowanej w art. 16 k.k.s. było uwolnienie od odpowiedzialności (karalności) tylko tych sprawców czynów zabronionych, którzy z własnej inicjatywy i z własnej woli, ujawnią nieprawidłowości zanim zrobi to

uprawniony organ, bez względu na to, czy organem tym będzie organ ścigania czy też inny organ, uprawniony jednak do jej dokonywania” (s. 27-28 uzasadnienia).

W stosunku do proponowanej zmiany należy zgłosić przynajmniej dwie uwagi krytyczne. Oczywiście pomysł, by w art. 16 § 5 pkt 2 k.k.s. chodziło nie tylko organy ścigania, zasługuje w pełni na aprobatę. Trudno jednak zrozumieć powody, dla których zmiany art. 16 § 5 pkt 2 k.k.s. nie połączono z analogiczną modyfikacją art. 16 § 5 pkt 1 k.k.s. Ten ostatni przepis stanowi bowiem, że skorzystanie z instytucji czynnego żalu skarbowego jest niemożliwe „w czasie, kiedy organ ścigania miał już udokumentowaną wiadomość o popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego”. Może się więc zdarzyć, że organ uprawniony do przeprowadzenia czynności służbowej, który jednocześnie nie jest organem ścigania, będzie miał udokumentowaną informację o popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, lecz, z uwagi na fakt, iż nie zdąży on jeszcze wykonać żadnej czynności służbowej ukierunkowanej ujawnienie przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, dana osoba będzie mogła skorzystać z konstrukcji czynnego żalu skarbowego. Z tego powodu, w ślad za zmianą art. 16 § 5 pkt 2 k.k.s., powinna iść nowelizacja art. 16 § 5 pkt 1 k.k.s. Ten ostatni przepis również nie powinien się więc ograniczać wyłącznie do organów ścigania.

Po drugie – trudno odnieść się aprobująco do propozycji projektodawcy, który postuluje, by wykluczyć możliwość stosowania czynnego żalu w sytuacji, gdy czynność służbowa przeprowadzona już przez organ nie dała podstaw do wszczęcia postępowania o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. Zmiana taka jest nieuzasadniona z punktu widzenia restytucyjnej funkcji prawa karnego skarbowego. Jeżeli bowiem przeprowadzona u podatnika kontrola nie dostarczyła dowodów popełnienia czynu zabronionego, to – po jej zakończeniu – sprawca, nie mogąc skorzystać z czynnego żalu, nie będzie miał motywacji do dokonania samodenuncjacji i uiszczenia uszczuplonej należności

publicznoprawnej. Nie przekonuje również samo uzasadnienie wprowadzenia omawianej zmiany. Projektodawca wskazał bowiem, że „ponieważ w praktyce rodziły się wątpliwości również odnośnie tego, czy czynny żal, aby był skuteczny powinien dotyczyć kwestii podlegających kontroli, czy też może dotyczyć innego zakresu działania kontrolowanego podmiotu, proponuje się skreślenie swoistego warunku jakim było niedostarczenie podstaw do wszczęcia postępowania. Literalna wykładnia obecnego przepisu prowadziła do wniosku, że kontrolowany, który spóźnił się z zawiadomieniem, może zwolnić się od odpowiedzialności, jeżeli zawiadomił o popełnieniu czynu zabronionego, którego nie popełnił” (s. 28 uzasadnienia projektu). Warto bowiem wskazać, że taka interpretacja, z racji tego, że da się ją sprowadzić *ad absurdum*, może być na potrzeby praktyki z łatwością odrzucona.

4. Na całkowitym nieporozumieniu opiera się wskazana przez projektodawcę propozycja skreślenia art. 18 § 3 k.k.s. Przypomnieć trzeba, że aktualnie przepis ten stanowi, że „Uiszczenie określonej kwoty tytułem kary grzywny za przestępstwo skarbowe w drodze dobrowolnego poddania się odpowiedzialności nie stanowi przesłanki recydywy skarbowej określonej w art. 37 § 1 pkt 4”. Z kolei z art. 37 § 1 pkt 4 k.k.s. aktualnie wynika, że przesłanką recydywy skarbowej jest m. in. popełnienie przez skazanego za umyślne przestępstwo skarbowe na grzywnę i jej uiszczenie w wysokości co najmniej 120 stawek dziennych w ciągu umyślnego przestępstwa skarbowego tego samego rodzaju. Projektodawca, wskazując na potrzebę skreślenia art. 18 § 3 k.k.s., podnosi, że „Uchylenie przepisu art. 18 § 3 jest konsekwencją zmiany w zakresie stosowania przesłanek recydywy skarbowej specjalnej. Ponieważ w świetle projektu wykonanie poprzednio orzeczonej kary nie ma znaczenia dla stosowania przepisu art. 37 § 1 pkt 4, dlatego zastrzeżenie, iż uiszczenie określonej kwoty tytułem kary grzywny za przestępstwo skarbowe w drodze dobrowolnego poddania się odpowiedzialności nie stanowi przesłanki recydywy skarbowej określonej w art. 37 § 1 pkt 4, nie ma normatywnego znaczenia” (s. 29-30 uzasadnienia projektu).

Przytoczona powyżej wypowiedź jest oczywiście nietrafna. Trzeba bowiem zauważyć, że wedle propozycji projektodawcy opisana w art. 37 § 1 pkt 4 k.k.s. recydywa skarbowa ma mieć miejsce, gdy „prawomocnie skazany za umyślne przestępstwo skarbowe na karę co najmniej 6 miesięcy pozbawienia wolności, 6 miesięcy ograniczenia wolności lub grzywny wynoszącej co najmniej 120 stawek dziennych, popełnia w ciągu 5 lat umyślne przestępstwo skarbowe tego samego rodzaju”.

Całkowite skreślenie art. 18 § 3 k.k.s. spowoduje więc, że orzeczenie grzywny z tytułu d.p.o. w wysokości co najmniej 120 stawek dziennych będzie istotne z punktu widzenia ustalenia recydywy skarbowej. Wynika to z dwóch powodów. Po pierwsze – wyrok w sprawie d.p.o. przełamuje domniemanie niewinności i jest nim wymierzana kara (co prawda d.p.o. zostało wymienione w zawartym w art. 22 § 2 pkt 1 k.k.s. katalogu środków karnych, tym niemniej z art. 149 § 1 pkt 1 k.k.s. niezbitnie wynika, że sąd, wydając zezwolenie na d.p.o., orzeka karę grzywny). Orzeczenie to spełnia zatem cechy wyroku skazującego (zob. J. Raglewska, J. Raglewski, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe, a ustawy wymóg braku skazania za ten rodzaj czynu karalnego*, „Prokuratura i Prawo” 2015, nr 7-8, s. 175-185).

Po drugie – sąd karny, ustalając spełnienie przesłanek recydywy skarbowej, nie musi opierać się wyłącznie na karcie karnej. Zawarte tam informacje nie są bowiem wyłącznym dowodem tego, iż dana osoba została prawomocnie skazana. Sąd może przecież samodzielnie ustalać przesłanki recydywy skarbowej, opierając się np. na odpisie prawomocnego wyroku. Prowadzi to do wniosku, że **art. 18 § 3 k.k.s. nie powinien zostać skreślony, lecz winno się mu nadać następujące brzmienie: „Orzeczenie kary grzywny za przestępstwo skarbowe w drodze dobrowolnego poddania się odpowiedzialności nie stanowi przesłanki recydywy skarbowej określonej w art. 37 § 1 pkt 4”.**

5. Trudno zgodzić się z tezą, iż aktualnie konieczne jest, by minimalna liczba stawek dziennych grzywny orzeczonej za przestępstwa skarbowe wynosiła 20. Tego zaś dotyczy prezentowana w projekcie propozycja zmiany art. 23 § 1 k.k.s. Nie bardzo wiadomo, skąd się bierze zaprezentowane w uzasadnieniu projektu przekonanie, że „Propozycja ta wynika z potrzeby uadekwatnienia minimalnej kary majątkowej w relacji do stopnia społecznej szkodliwości czynów zabronionych, w kontekście wymierzanych realnie kar” (s. 30 uzasadnienia projektu). Przypomnieć trzeba, że *de lege lata* za przestępstwo skarbowe może być orzeczona grzywna w wymiarze od 10 do 720 stawek grzywny. Taka szeroka rozpiętość ustawowego zagrożenia wspomnianej sankcji pozwala sądom znakomicie dostosować jej wysokość do stopnia karygodności określonego czynu zabronionego. Uzasadniając potrzebę modyfikacji art. 23 § 1 k.k.s., projektodawca dodatkowo wskazuje, że „Wraz z jego wzrostem [stopnia społecznej szkodliwości: dopisek mój: S.T.] każdego roku zmienia się wysokość dziennej stawki (również i ona ulega wzrostowi). Sprawia to, że sądy orzekają karę grzywny w coraz to niższej ilości stawek, aby zrealizować zasadę sprawiedliwej odpłaty za popełnienie przestępstwa skarbowego, wyrażającą się m.in. w wysokości kary. Powoduje to jednak, że sprawcy przestępstw skarbowych częściej mogą ubiegać się o zamianę kary grzywny na pracę społecznie użyteczną, co jest sprzeczne z racją przepisu art. 45 § 1 k.k.w. W wyniku tego dochodzi bowiem do opóźnienia w wykonaniu orzeczonej kary, lub wykonaniu jej w sposób zastępczy” (s. 30 uzasadnienia projektu).

Przytoczona powyżej wypowiedź budzi daleko idące wątpliwości z punktu widzenia nauki prawa karnego. W pierwszej bowiem kolejności kuriozalnym i niezrozumiałym jest twierdzenie, że wraz z wzrostem stopnia społecznej szkodliwości każdego roku zmienia się wysokość stawki dziennej. Nie bardzo bowiem wiadomo, w jaki sposób raz ustalony poziom karygodności popełnionego już czynu ma w kolejnych latach rzutować na poziom stawki dziennej grzywny. Warto też zwrócić uwagę na dalszą część uzasadnienia projektu. Zasygnalizowano w nim bowiem,

że - z uwagi na coroczną zmianę minimalnego miesięcznego wynagrodzenia - sądy wymierzają kary w coraz to mniejszej liczbie stawek. Mają tak czynić, „aby zrealizować zasadę sprawiedliwej odpłaty za popełnienie przestępstwa skarbowego, wyrażającą się m.in. w wysokości kary”. Trudno jednak takie zjawisko krytykować. Jeżeli bowiem wymierzenie niższej kary grzywny ma skutecznie realizować „zasadę sprawiedliwej odpłaty”, to taki stan rzeczy jest ze wszech miar pożądanym z punktu widzenia funkcji prawa karnego skarbowego oraz konstytucyjnej zasady proporcjonalności. Trudno przecież od sądów oczekiwać, by wymierzane przez nie kary były niesprawiedliwą, nieadekwatną odpłatą za popełnienie czynu zabronionego.

Nie można zresztą tracić z pola widzenia, iż to nie tylko liczba stawek dziennych wpływa ostatecznie na surowość grzywny, lecz na dolegliwość tejże sankcji oddziałuje również ich wysokość. Nawet więc w przypadku ustalenia przez ustawodawcę minimalnego wymiaru grzywny na poziomie 20 stawek dziennych sądy wciąż dysponować będą narzędziami do tego, by represyjność wymierzanych przez nie sankcji pozostawić na dotychczasowym poziomie.

Nietrafne jest jednocześnie nawiązanie w cytowanym powyżej fragmencie do art. 45 § 1 k.k.w. Stosownie bowiem do tego przepisu – grzywnę można zamienić na pracę społecznie użyteczną wtedy, gdy nie przekracza ona 100 stawek dziennych. Nie bardzo więc wiadomo, w jaki sposób podwyższenie minimalnej kary grzywny za przestępstwa skarbowe do 20 stawek dziennych miałyby wpłynąć na częstotliwość stosowania art. 45 § 1 k.k.w.

6. Projektodawca proponuje uchylenie art. 30 § 5a k.k.s. Przepis ten obecnie stanowi, że „Sprzedaż urządzeń lub automatów do gier, w stosunku do których sąd nie zarządził zniszczenia, jest dopuszczalna wyłącznie na rzecz podmiotów, które uzyskały koncesję albo zezwolenie na urządzenie gier”. Jednocześnie projektodawca proponuje zmianę

art. 31 § 6 k.k.s., który ma uzyskać następujące brzmienie: „Wykonanie orzeczenia sądu o przepadku wyrobów tytoniowych, suszu tytoniowego, urządzeń i maszyn do produkcji wyrobów tytoniowych oraz urządzeń lub automatów do gier następuje poprzez ich zniszczenie”. Uzasadnieniem dla tychże zmian ma być fakt, iż „dotychczasowe doświadczenia Służby Celnej pokazują, że próby likwidacji urządzeń do gier oraz automatów do gier poprzez sprzedaż legalnym podmiotom branży hazardowej nie przynoszą efektów. Konsekwencją powyższej zmiany jest modyfikacja brzmienia art. 31 § 6 k.k.s. (...) W przypadku urządzeń lub maszyn do produkcji wyrobów tytoniowych, należy zwrócić uwagę, że ich sprzedaż legalnie działającym podmiotom branży tytoniowej jest praktycznie niemożliwa, głównie ze względu na nieprzydatność takich urządzeń lub maszyn do legalnej produkcji wyrobów tytoniowych. W przypadku urządzeń lub automatów do gier, ich sprzedaż legalnie działającym podmiotom nie jest dodatkowo możliwa, że są one instalowane w taki sposób, że ich demontaż powoduje uszkodzenie urządzenia. Legalnie działające podmioty nie są też często zainteresowane ich nabywaniem” (s. 34-35 uzasadnienia projektu).

Wydaje się, że proponowane rozwiązanie jest przejawem przysłowiowego „wylewania dziecka z kąpielą”. Jeżeli bowiem w istocie dane urządzenia są nieprzydatne do sprzedaży, to sąd zawsze miałby możliwość orzeczenia ich przepadku poprzez zniszczenie w oparciu o art. 31 § 5 k.k.s. Nie bardzo więc wiadomo, jakie racjonalne argumenty mają z góry przesądzać o tym, że przedmioty wskazane w proponowanym art. 31 § 6 k.k.s. zawsze powinny być zniszczone. Wprowadzając takie rozwiązanie, ustawodawca zamyka Skarbowi Państwa możliwość pozyskania środków pieniężnych ze sprzedaży przedmiotów, które mogą być legalnie używane w obrocie prawnym i można je zbyć po atrakcyjnej cenie. Nie da się zaś z góry założyć, że natrafienie na tego typu sprzęty jest w praktyce organów ścigania niemożliwe.

7. W punkcie 9 lit. c projektodawca postuluje uzupełnienie treści art. 26 nowym paragrafem czwartym. W omawianym przepisie istnieje już jednak taka jednostka redakcyjna, nakazująca odpowiednie stosowanie do sprawców przestępstw skarbowych art. 34 i 35 Kodeksu karnego. Przepisy te w istotny sposób uzupełniają regulację karnoskarbową w zakresie zasad wymiaru kary ograniczenia wolności; intencją projektodawcy nie jest zapewne ich usuwanie, co prowadzi do przekonania o potrzebie dostosowania numeracji kolejnego paragrafu.

8. Za niezwykle kontrowersyjny uznać należy postulat objęcia w ramach art. 30 k.k.s. przypadkiem przedmiotów dwu nieumyślnych typów przestępstw skarbowych, to jest paserstwa akcyzowego (art. 65 § 2) i celnego (art. 91 § 2); to samo dotyczy zresztą nowego nieumyślnego typu przestępstwa skarbowego z art. 65 § 5 k.k.s. Projektodawca uzasadnia to dość enigmatycznie, wywodząc w uzasadnieniu projektu: „Wielokrotnie w sprawach, w których przedmiotem czynu zabronionego są wyroby akcyzowe, i który to czyn nie wyczerpuje znamion typu umyślnego zauważa się potrzebę orzeczenia przypadku tych przedmiotów. W obecnym stanie prawnym nie jest to możliwe, choć w przypadku np. paserstwa akcyzowego byłoby pożądanym przede wszystkim z powodu nagminności tego rodzaju zachowań”. Należy podkreślić, że przypadek przedmiotów słusznie uważa się za niezwykle dolegliwy środek karny, często przekraczający stopniem swej surowości orzeczona wobec sprawcy karę. Sięganie po tego rodzaju środek oddziaływania w przypadku sprawców zachowań nieumyślnych, w sytuacji opisanej w art. 91 § 2 k.k.s. cechujące się obligatoryjnym charakterem, wydaje się nieproporcjonalnym do elementów strony podmiotowej tego czynu zabronionego nasileniem represji. To samo zastrzeżenie można skądinąd podnieść odnośnie postulatu uchylenia dyspozycji art. 49 § 3 k.k.s., ograniczającego możliwość orzeczenia przypadku przedmiotów do sprawców umyślnych odmian analogicznych wykroczeń skarbowych.

9. Przy okazji zmian brzmienia art. 36 § 2 k.k.s. warto rozważyć zastąpienie zwrotu „nadzwyczajne złagodzenie kary może polegać na orzeczeniu tylko kary” sformułowaniem „sąd może wymierzyć karę”. Pozwoli to wyeliminować kontrowersje dotyczące charakteru omawianego przepisu, nazywającego „nadzwyczajnym złagodzeniem kary” zabieg, który nie polega na wymierzeniu kary poniżej dolnej granicy przewidzianego w ustawie zagrożenia, kary łagodniejszego rodzaju ani też środka karnego w miejsce kary.

10. Modyfikacja dokonana w treści art. 37 § 1 pkt 4 k.k.s. radykalnie zmienia charakter wskazanej tam podstawy nadzwyczajnego obostrzenia kary, likwidując wymóg częściowego wykonania kary jako przesłanki tzw. recydywy skarbowej, a czyniąc nią *de facto* samą powrotność do przestępstwa skarbowego, a więc okoliczność, do której odnosi się ustawodawca w ramach art. 13 § 1 k.k.s. Zwraca natomiast uwagę brak reakcji projektodawcy na pojawienie się w przepisach Kodeksu karnego typów przestępstw o ewidentnie finansowym charakterze (art. 270a, 271a, 277a k.k.); ich uprzednie popełnienie, a nawet odbycie za nie kary, nie wpływa w żaden sposób na sytuację sprawcy przestępstwa fakturowego opisanego w kodyfikacji karnoskarbowej.

11. Co do zasady pozytywnie należy ocenić propozycję zmiany art. 39 § 1 k.k.s. w zakresie możliwości wymierzenia na gruncie prawa karnego skarbowego kary łącznej pozbawienia wolności w wymiarze do 20 lat. Można jednak żałować, że projektodawca przygotowując swój projekt, nie pochylił się na budzącym daleko idące wątpliwości art. 39 § 2 k.k.s. Trzeba zaś przypomnieć, że *de lege lata* - w przypadku realnego zbiegu przestępstwa skarbowego oraz powszechnego - sąd wymierza karę łączną w oparciu o przepisy Kodeksu karnego skarbowego. Jednocześnie w art. 20 § 2 k.k.s. ustawodawca wymienił niektóre zawarte w Kodeksie karnym regulacje, które dotyczą łączenia kar i są odpowiednio stosowane w obrębie Kodeksu karnego skarbowego. W przepisie tym nie powołano jednak np. art. 86 § 2b k.k. W efekcie nie bardzo wiadomo,

co zrobić przykładowo w sytuacji, gdy za przestępstwo skarbowe wymierzono karę grzywny w wysokości 150 stawek dziennych, za przestępstwo powszechne zaś – 4500 stawek dziennych. Na gruncie Kodeksu karnego skarbowego grzywna w wysokości wyższej niż 1080 stawek dziennych nie występuje. Także maksymalny wymiar kary łącznej ograniczenia wolności pozostawiono na poziomie 2 lat, a więc na pułapie najwyższego zagrożenia tą karą za pojedynczy czyn zabroniony. Nie ulega więc wątpliwości, że przepisy dotyczące kary łącznej, występujące w sferze karnoskarbowej, wymagają pilnego uzupełnienia.

12. Projektodawca proponuje dokonanie daleko idących i mniej korzystnych dla sprawców zmian w przepisach dotyczących przedawnienia karalności przestępstw i wykroczeń skarbowych. Jeżeli jednak proponowane zmiany dot. art. 44 k.k.s. i 51 k.k.s. zostałyby wprowadzone do systemu prawnego, to do czynów popełnionych przed jej wejściem w życie miałby zastosowanie art. 2 § 2 k.k.s. Dotyczyłoby to zarówno tych zachowań, których przedawnienie karalności już nastąpiło, jak i tych czynów, których ukaranie się jeszcze nie przedawniło. Wynika to z faktu, że ustawodawca nie zawarł w projekcie stosownych przepisów, z których by wynikało, iż do czynów popełnionych przed wejściem w życie ustawy stosuje się nowe przepisy dot. przedawnienia, chyba że ich przedawnienie karalności już nastąpiło (zob. W. Wróbel, A. Zoll, *Polskie prawo karne. Część ogólna*, Kraków 2013, s. 583). Wątpliwe jest jednocześnie, że taki cel przyświecał projektodawcy przy tworzeniu propozycji znowelizowania wspomnianych w tym punkcie regulacji.

13. Nadto należy odnieść się krytycznie do proponowanego uchylecia art. 44 § 2 k.k.s. Jak wywodzi projektodawca w treści uzasadnienia, dalsze obowiązywanie wspomnianego przepisu „może wpłynąć (...) negatywnie na ochronę interesów finansowych Skarbu Państwa, skoro zachowania nie zagrażające wpływom do budżetu mają dłuższy okres przedawnienia niż czyny, które narażają na uszczuplenie należności publicznoprawne”. Konstatacja ta wydaje się odrywać od faktu, że właśnie przepisy otoczenia

finansowego, będące nośnikiem chronionych przez regulację karną norm sankcjonowanych, są źródłem czasowych ograniczeń ochrony interesów finansowych materialnego wierzyciela podatkowego lub celnego. Prowadzenie ewentualnego postępowania karnego po upływie terminu przedawnienia wymagalności należności publicznoprawnej napotykać będzie trudne do usunięcia przeszkody, związane choćby z upływem ustawowego okresu przechowywania dokumentacji finansowej przez uczestniczące w obrocie podmioty.

Co więcej, zgodnie z brzmieniem art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej „bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu (...) z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania”. Tym samym argumenty przemawiające za uchYLENIEM art. 44 § 2 k.k.s. w obecnym brzmieniu nie wydają się trafne.

14. Proponowane w ramach art. 53 § 14-16 modyfikacje pojęć odpowiednio małej, dużej i wielkiej wartości, jak zasadnie wskazano w uzasadnieniu, zbliża ponownie regulację k.k.s. do standardów wyznaczanych przez Kodeks karny. Należy jednakże zwrócić uwagę na niezwykle istotny wpływ owej zmiany na skalę obciążenia sądów, wynikającą z poważnego ograniczenia możliwości korzystania przez sprawców czynów zabronionych z instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Będzie ona wynikać zarówno z obniżenia kwoty progowej małej wartości, wskutek czego szereg zachowań zagrożonych dotąd jedynie karą grzywny będzie dawać podstawę do wymierzenia sprawcy kary izolacyjnej, jak też z analogicznego zabiegu dotyczącego dużej wartości, co prowadzić będzie do ziszczenia się przesłanki nadzwyczajnego obostrzenia kary. Nie polemizując zatem z motywami przyświecającymi projektowanej nowelizacji, należy wskazać realną potrzebę wiarygodnego oszacowania jej skutków.

15. Trudno zgodzić się z propozycją projektodawcy, wprowadzającego do treści art. 60 k.k.s. nowy § 3a, który ma stanowić, że „Karze określonej w § 2 podlega także ten, kto wbrew obowiązkowi nie zawiadamia w terminie właściwego organu o miejscu przechowywania księgi oraz dokumentów związanych z prowadzeniem likwidowanej lub rozwiązywanej osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej”, bez jednoczesnej nowelizacji art. 60 § 4 k.k.s., który rozciągałby wypadek mniejszej wagi również na sytuacje określone w art. 60 § 3a k.k.s. Bez takiej regulacji czyn z art. 60 § 3a k.k.s. zawsze będzie stanowić przestępstwo skarbowe.

16. Proponowana redakcja art. 65 k.k.s. wydaje się odbiegać od wymogów poprawnej legislacji. W szczególności nie wydaje się zasadne dublowanie typu wykroczenia skarbowego przez nowy § 6, skoro drobna modyfikacja treści obecnego § 4 przyniesie ten sam efekt; wiązałoby się to z potrzebą oznaczenia projektowanego § 5 jako § 2a lub § 3a.

Skądinąd sam postulat dodania nowego § 5 budzi kontrowersje; zwrot „powinien i może przypuszczać”, choć można wyłożyć go szerzej, tradycyjnie uznawany jest za opis elementów strony podmiotowej czynu zabronionego odnoszących się do nieumyślności. W trakcie stosowania przepisu mogą zatem pojawić się wątpliwości co do możliwości ścigania analogicznych zachowań sprawców charakteryzujących się nie budzącą wątpliwości umyślnością. Dodatkowym źródłem kontrowersji jest fakt, że klasyczna konstrukcja usiłowania ma w tym przypadku ograniczoną przydatność z uwagi na bezkarność tej formy stadialnej czynu zabronionego w odniesieniu do zachowań wskazanych w § 3. Kryminalnopolitycznie spore wątpliwości budzi ponadto możliwość ścigania zachowania sprowadzającego się do abstrakcyjnego narażenia dobra prawnego przez sprawcę działającego nieumyślnie, na co pozwalałby nowy § 5. Tym samym warto zastanowić się, czy lepszym rozwiązaniem nie byłoby porzucenie na penalizacji usiłowania zachowania opisanego w § 3.

17. Racjonalną alternatywą dla nowej regulacji art. 67a byłaby drobna modyfikacja brzmienia art. 70 § 4 k.k.s., rozciągająca *expressis verbis* obowiązywanie tego przepisu na znaki podrobione i przerobione.

18. Za zabieg niezwykle kontrowersyjny należy uznać wprowadzenie do treści art. 69a k.k.s. nowego § 1a, penalizującego *de facto* czynność przygotowawczą do zachowania opisanego w paragrafie poprzedzającym. Przepisy części ogólnej kolejnych kodyfikacji karnoskarbowych od roku 1960 nie przewidują karalności fazy przygotowania, zaś obowiązujący Kodeks karny skarbowy tylko w jednym przepisie (art. 67 § 2) statuuje typ *sui generis* czynu zabronionego, będącego ze swej istoty formą kryminalizacji czynności przygotowawczych do innego opatrzonego sankcją karną zachowania sprawcy. Wynika to z zastanego stanu prawnego i jest konsekwencją przejścia w obręb kodyfikacji karnoskarbowej przepisów karnych uchwalonej w roku 1993 ustawy o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy, do których miała wówczas zastosowanie regulacja części ogólnej Kodeksu karnego.

Obecnie można dyskutować nad zasadnością takiej decyzji ustawodawcy, trudno jednak uznać, by istniały podstawy do rozszerzenia podobnej praktyki. Projektodawca podkreśla w uzasadnieniu, że „przestępstwo skarbowe z § 1 jest czynem o wysokiej społecznej szkodliwości, które naraża Skarb Państwa na bardzo duże straty finansowe. W związku z powyższym zasadne jest wprowadzenie penalizacji także za przygotowanie do zachowań określonych w § 1 tego przepisu, tj. do produkcji lub magazynowania wyrobów akcyzowych poza składem podatkowym wbrew przepisom ustawy”. Trudno uznać ten argument za przekonujący, choćby zestawiając wspomniane zachowanie z opisami ustawowymi z art. 63 § 1 czy 73 § 1 k.k.s., w przypadku których nie postuluje się podobnego zabiegu. Za całkowicie niezrozumiałą uznać należy sugestię operowania w ramach proponowanego przepisu taką samą sankcją, co w przypadku zachowania dokonanego, opisanego w § 1; byłby to ewenement na skalę polskiego prawa karnego. Zastanawia

także brak konstrukcji czynnego żalu, przypominającej mechanizm ukształtowany w art. 67 § 3 k.k.s.; w konsekwencji należałoby przyjąć, że sprawca skutecznie odstępujący od usiłowania mógłby nadal odpowiadać karnie na podstawie art. 69a § 1 k.k.s.

19. Projektowany art. 106f § 2 k.k.s. przewiduje typ wykroczenia skarbowego, którego górną granicę wyznacza mała wartość przewożonych wartości dewizowych lub krajowych środków płatniczych. Proponowana regulacja pozostaje w sprzeczności z brzmieniem ustawowej definicji z art. 53 § 3 k.k.s., wiążącej wyraźnie pojęcie wykroczenia skarbowego w przypadku tzw. typów uszczupleniowych z pięciokrotną wysokością minimalnego wynagrodzenia. Idąca w tym właśnie kierunku modyfikacja proponowanego przepisu musiałaby wiązać się z istotnym zwiększeniem jego dolegliwości, stąd warto rozważyć alternatywę w postaci rezygnacji z zaostrzenia istniejącej odpowiedzialności.

20. Całkowicie zbędne jest wprowadzenie do systemu art. 107e k.k.s., stanowiącego, iż: „§ 1 Kto udostępnia środki lub nieruchomości, a w szczególności wynajmuje lub użycza całość lub część nieruchomości do prowadzenia lub urządzania gry hazardowej bez wymaganej koncesji lub zezwolenia, podlega karze grzywny do 360 stawek dziennych. § 2. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe”. Zachowanie, które opisano w tychże przepisach, jest już bowiem *de lege lata* penalizowane. Stanowi ono bowiem pomocnictwo do czynu zabronionego z art. 107 § 1 k.k.s. *Ratio legis* omawianego przepisu może stanowić jedynie przekonanie ustawodawcy, że w sytuacji, gdy pomocnictwo mieszczące się w znamionach art. 107 § 1 k.k.s. stanowi wypadek mniejszej wagi, uzasadniona jest redukcja odpowiedzialności pomocnika do poziomu wykroczenia skarbowego; z treści uzasadnienia projektu nie wynika jednak, by projektodawca kierował się takim właśnie założeniem.

21. Proponowana modyfikacja brzmienia art. 108 k.k.s. nie wydaje się zgodna z zasadami poprawnej legislacji, jako że całkowicie zmienia przedmiot regulacji obecnego § 2, zachowując numerację przepisu. Właściwsze wydaje się uchylenie § 2 w jego obecnym kształcie i oznaczenie proponowanych przepisów jako odpowiednio § 3 i 4.

22. Proponowana w ramach art. 137a k.k.s. instytucja zrzeczenia się prawa własności stanowi konstrukcję ciekawą, acz niepozbawioną kontrowersji. Jej ocena wymaga niewątpliwie analizy głębszej i bardziej rozbudowanej, niż pozwalają na to ramy niniejszego opracowania. Jedno wszak zdaje się nie budzić wątpliwości – brzmienie projektowanego art. 137a § 3 k.k.s. w części, w której ogranicza możliwość dochodzenia praw do rzeczy do sytuacji, gdy zainteresowany wykaże, że utracił je wskutek czynu zabronionego, może okazać się trudne do pogodzenia z brzmieniem chroniącej własność dyspozycji art. 21 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Bezpieczniejsze wydaje się odwołanie do brzmienia art. 31 § 2 k.k.s., a zatem uzależnienie analogicznego skutku od uzyskania przez sprawcę rzeczy w drodze czynu zabronionego.

23. Modyfikując brzmienie art. 23 k.k.s. projektodawca zaproponował podniesienie minimalnej liczby stawek dziennych grzywny, jaką można wymierzyć sprawcy przestępstwa skarbowego do dwudziestu, nie modyfikując minimalnej wysokości pojedynczej stawki dziennej, która pozostaje na poziomie jednej trzydziestej części minimalnego wynagrodzenia. W konsekwencji kwota odpowiadająca najniższej karze grzywny za przestępstwo skarbowe, do której odnosi się ustawodawca w brzmieniu art. 143 § 1 pkt 2, winna wynosić nie jedną drugą, lecz dwie trzecie minimalnego wynagrodzenia. Warunkiem zasadności tej uwagi jest zachowanie projektowanego podwyższenia minimalnej liczby stawek dziennych grzywny; zastrzeżenia co do trafności tego zabiegu zostały podniesione wyżej.

Podsumowanie

Rozważania zawarte w niniejszej opinii dowiodły, że przedłożony Sejmowi projekt nie jest wolny od wad merytorycznych, które koniecznie muszą zostać wyeliminowane.

Część prezentowanych rozwiązań budzi również wątpliwości z kryminalnopolitycznego punktu widzenia. Dotyczy to zwłaszcza podniesienia dolnej granicy kary grzywny za wszystkie przestępstwa skarbowe.

Krakowski Instytut Prawa Karnego Fundacja

ul. Tatarska 9/26 30-103 Kraków

fundacja@kipk.pl www.kipk.pl

NIP 6751513140



Krakowski
Instytut
Prawa
Karnego
Fundacja