

Lublin, 11 kwietnia 2018 r.

Dr hab. Ewa Kruk  
Katedra Postępowania Karnego  
Wydział Prawa i Administracji  
Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

*Recenzja rozprawy doktorskiej mgr. Pawła Jabłonowskiego  
pt. Postępowanie przygotowawcze w prawie karnym skarbowym,  
Warszawa 2018*

**1. Uwagi ogólne**

Recenzowana rozprawa doktorska poświęcona została problematyce postępowania przygotowawczego w prawie karnym skarbowym. Temat opracowania należy do zagadnień ważnych zwłaszcza w świetle istotnych zmian, które miały miejsce w 2016 roku w wyniku wejścia w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Obszar zagadnień związanych z tą problematyką był i jest na tyle wymagający naukowo, że poruszony w rozprawie doktorskiej problem postępowania przygotowawczego w prawie karnym skarbowym wymagał szerokiej i ugruntowanej wiedzy z zakresu prawa karnego materialnego, jak i procesowego, a przede wszystkim prawa karnoskarbowego.

Autorzy zainteresowani problematyką postępowania przygotowawczego w prawie karnym skarbowym zajmowali się dotąd głównie wybranymi zagadnieniami – publikowano komentarze do k.k.s. oraz opracowania naukowe poświęcone kwestiom cząstkowym z zakresu prawa karnego skarbowego. Złożoność tematu związanego z postępowaniem przygotowawczym prowadzonym w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe oraz brak nadmiernego zainteresowania tą problematyką przedstawicieli doktryny przekonują, że wybór tematu był zasadny. Podjęcie się przez mgr. Pawła Jabłonowskiego zbadania problemu sformułowanego w tytule rozprawy doktorskiej w formie kompleksowego opracowania należy uznać za niezwykle istotne z punktu widzenia zarówno teorii prawa karnego, jak i praktyki stosowania prawa.

Tytuł dysertacji – *Postępowanie przygotowawcze w prawie karnym skarbowym* – wyznacza obraną przez Autora płaszczyznę eksploracji badawczej oraz ściśle określa obszar merytoryczny, w którym Doktorant zamierza owo zagadnienie zaprezentować.

Rozprawa doktorska mgr. Pawła Jabłonowskiego obejmuje 416 stron, w tym 384 stron tekstu. Dysertację podzielono na następujące rozdziały: I. *Struktura i cele postępowania karnego skarbowego* (s. 17–57); II. *Wszczęcie śledztwa lub dochodzenia* (s. 58–107);

III. Strony postępowania przygotowawczego (s. 108–148); IV. *Przebieg śledztwa i dochodzenia* (s. 149–181); V. *Zakończenie postępowania przygotowawczego* (s. 182–248); VI. *Nadzór i kontrola nad postępowaniem przygotowawczym* (s. 249–270); VII. *Czynności sądowe w postępowaniu przygotowawczym* (s. 271–295); VIII. *Akt oskarżenia* (s. 296–322); IX. *Skutki wszczęcia postępowania karnego skarbowego dla zobowiązań podatkowych* (s.323–361).

Część merytoryczną rozprawy poprzedza *Wstęp* (s. 10–16), a całościowe podsumowanie omówionych zagadnień zawarto we *Wnioskach końcowych* (s. 362–382). Praca zawiera także wykaz używanych skrótów (s. 5–9), spis literatury (s. 385–407), wykaz orzecznictwa (s. 408–413) i aktów prawnych (s. 414–415), ankietę badawczą (s. 383–384) oraz schemat nr 1 ilustrujący „karuzelę VAT”. Recenzowane opracowanie opatrzone bogatą bibliografią przedmiotu, która obejmuje łącznie 400 pozycji naukowych oraz orzecznictwo TK i SN (w tym 16 wyroków Trybunału Konstytucyjnego, 11 uchwał składu 7 sędziów SN, 76 wyroków SN oraz 46 postanowień SN).

W tym miejscu należy podkreślić jasny i przejrzysty układ pracy. Podział na rozdziały (I–IX), a rozdziałów na punkty porządkuje i czyni klarownym zebrany materiał badawczy. Zachowane są właściwe proporcje pomiędzy poszczególnymi rozdziałami. Ich wielkość jest zdeterminowana zakresem analizowanych w poszczególnych rozdziałach zagadnień.

Na wstępie Autor formułuje cel badawczy dysertacji doktorskiej, którym jest „kierująca się obiektywizmem ocena zależności pomiędzy postępowaniem przygotowawczym a prawem podatkowym” oraz „sformułowanie propozycji zmian do obowiązującego modelu postępowania przygotowawczego, uwzględniającego zarówno interes podatników, jak i interes Skarbu Państwa, w szczególności, aby postępowanie karne skarbowe nie było zbyt często wykorzystywane jako podstawa do prowadzenia postępowań podatkowych”. Doktorant dobitnie i jasno sformułował wstępną tezę badawczą rozprawy, w której przyjął, że „sposób ukształtowania postępowania przygotowawczego w postępowaniu karnym skarbowym pozwala wpływać na postępowanie podatkowe”. Niniejsza teza podlega weryfikacji poprzez odpowiednie ukształtowanie i sformułowanie dziesięciu zaprezentowanych tez pomocniczych.

Nie budzi także zastrzeżeń kolejność prezentowanych zagadnień oraz wykorzystane przez Autora metody badawcze, do których należą metody: dogmatycznoprawna, historyczna, komparystyczna (prawnoporównawcza) oraz metoda statystyczna przeprowadzona na podstawie danych uzyskanych z Ministerstwa Finansów.

Przedmiotem rozważań formalno-dogmatycznych mgr P. Jabłonowski uczynił przepisy prawa, poglądy doktryny oraz stanowisko judykatury, tzn. Sądu Najwyższego i Trybunału Konstytucyjnego.

W zakresie wykorzystania metody statystycznej Autor posłużył się własnym projektem ankiety badawczej, którą skierował do Departamentu Zwalczenia Przeszpeczości Ekonomicznej Ministerstwa Finansów w celu uzyskania odpowiedzi na piętnaście pytań dotyczących postępowań karnych skarbowych prowadzonych w latach 2014–2016. Dzięki temu dokonał analizy nurtujących go kwestii i na tej podstawie zaprezentował tabelę z odpowiedziami na poszczególne pytania (s. 384). Wybór metody statystycznej okazał się słuszny, ponieważ między innymi dzięki jej zastosowaniu Doktorant zrealizował cel postawiony w dysertacji i udowodnił słuszność proponowanych zmian.

Odnosząc się do strony formalnej przedstawionego opracowania, należy stwierdzić, że praca została napisana poprawnym językiem prawniczym, z dbałością o precyzję wypowiedzi. Przedstawione zagadnienia charakteryzuje jasny, logiczny wywód związany z argumentacją Autora lub prezentowanych poglądów doktryny i judykatury na rzecz stawianej tezy badawczej. Doktorant przeanalizował bogaty materiał normatywny dotyczący przedmiotowego zagadnienia. Nie tylko strona merytoryczna, ale również metodologiczna nie budzą zasadniczych wątpliwości. Autor prawidłowo zastosował metody do interesujących go pól eksploracji badawczej. Nadmienić należy, że – co do zasady – przypisy oraz bibliografia sporządzone zostały zgodnie ze sztuką, zaś wykorzystana literatura przedmiotu jest wystarczająca do postawienia tez badawczych i uzasadnienia wniosków.

## **2. Uwagi szczegółowe**

Rozdział I. *Struktura i cele postępowania karnego skarbowego* poświęcony został zagadnieniom wstępnym. Wyjaśniono podstawowe pojęcia i zakres relacji odpowiedniego stosowania przepisów Kodeksu karnego skarbowego i Kodeksu postępowania karnego. Trafnym zabiegiem Autora było rozdzielenie prezentacji zagadnień tytułowych tego rozdziału i przeanalizowanie ich w trzech kontekstach: struktury postępowania karnego skarbowego (pkt 1), celów postępowania przygotowawczego (pkt 2) oraz szczególnych celów postępowania karnego skarbowego (pkt 3). Przedstawione ujęcie powyższych zagadnień na tle obowiązującego stanu prawnego w powiązaniu z rysem historycznym zmian dokonanych w Kodeksie postępowania karnego (art. 2 oraz art. 297 k.p.k.) oraz w Kodeksie karnoskarbowym (art. 114 k.k.s.) pozwala na klarowne i stopniowe przybliżanie czytelnikowi tytułowego zagadnienia rozprawy doktorskiej.

W punkcie pierwszym omawianego rozdziału na wstępie Autor wyjaśnia przyjęte w doktrynie kryteria ujęcia postępowania podatkowego i argumentuje, że z racji analizowanego w pracy zagadnienia, tj. wpływu modelu postępowania przygotowawczego na postępowanie podatkowe, zasadne jest przyjęcie interpretacji postępowania podatkowego w znaczeniu szerokim, które obejmuje czynności proceduralne wykonywane przez podatnika, organy podatkowe oraz inne podmioty zobowiązane do ujawnienia i wyznaczenia wysokości zobowiązania podatkowego i sposobu jego realizacji. Następnie poświęca syntetycznie ujęte uwagi odpowiedniemu stosowaniu przepisów Kodeksu postępowania karnego i na tej podstawie formułuje i wyjaśnia formy ich zastosowania (wprost, w formie zmodyfikowanej oraz w formie niestosowania). Autor trafnie zauważa, iż technika wyłączeń i odpowiedniego stosowania przepisów na gruncie k. k. s. jest trudna do poprawnego stosowania w praktyce, a tym samym przedłuża procedurę także na etapie przygotowawczym i rodzi ryzyko sporów pomiędzy uczestnikami. Zaznacza, iż taki stan rzeczy może wpływać na wydłużenie postępowania przygotowawczego. Pewien niedosyt może budzić jedynie skromne zasygnalizowanie przez Doktoranta istoty znaczenia zasady prawdy materialnej i zasady szybkości postępowania. Natomiast ważne jest wskazanie metody odsyłaczowej przewidzianej art. 122 § 2 k.k.s. i ustosunkowanie się Autora do kwestii związanych z wyłączną kompetencją prokuratora do czynności procesowych na wniosek organu finansowego, gdy dochodzenie prowadzi finansowy organ postępowania przygotowawczego w przedmiocie wydłużenia postępowania przygotowawczego.

Punkty drugi i trzeci omawianego rozdziału odnoszą się do analizy realizacji celów postępowania przygotowawczego w znaczeniu ogólnym (pkt 2) oraz szczególnym (pkt 3). W pkt 2 Autor cele te analizuje w ich zasadniczym aspekcie przewidzianym w art. 114 § 1 k.k.s. oraz w związku z zastosowanym odesłaniem przez art. 113 k.k.s. w kontekście celów z art. 297 k.p.k. Doktorant trafnie wskazuje, że metoda odesłania stosowana w Kodeksie postępowania skarbowego powoduje rozszerzenie zakresu celów wyznaczonych postępowaniu przygotowawczemu. W świetle tego realizacja czynności procesowych w postępowaniu przygotowawczym powinna zmierzać do osiągnięcia celów przewidzianych w art. 114 k.k.s. oraz art. 297 k.p.k. Z tej perspektywy Autor zaprezentował zmiany w treści art. 297 k.p.k. wprowadzane kolejnymi ustawami nowelizującymi kodeks z 1997 r., szczególnie je omawiając i formułując ciekawe wnioski.

W pkt 3 Doktorant dokonuje analizy celów szczególnych postępowania karnego skarbowego. Autor wnikliwie odniósł się do dyrektywy z art. 114 § 1 k.k.s., która stanowi ograniczone co do sprawcy uzupełnienie ogólnych celów postępowania karnego wyrażonych

w art. 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. Wskazuje ogólny charakter dyrektywy i znaczenie dla postępowania karnego skarbowego sformułowanego w tym przepisie postulatu nadrzędności egzekucji nad represją jako warunku wielokrotnych do niej odesłań w przepisach Kodeksu karnego skarbowego. Słusznie zaznacza, iż konsekwencją owej cechy „ogólnikowości” są wielokrotnie stosowane w przepisach odesłania do dyrektywy, a jednocześnie słusznie zwraca uwagę na problem, iż nie może ona stanowić samoistnej podstawy kasacyjnej, a tym bardziej odwoławczej. Ponadto Autor trafnie zauważa, że kompensacyjny charakter tej dyrektywy poprzez wyrównanie uszczerbku w stosunku do Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub innego uprawnionego podmiotu – Wspólnot Europejskich w wypadku ochrony należności Wspólnot Europejskich – stanowi dla finansowych organów postępowania przygotowawczego dodatkowe narzędzie wydłużania postępowania uzasadnione finansowym celem postępowania, m.in. gdy należność publicznoprawna nie będzie należna w Polsce, ponieważ przepisy prawa podatkowego będą wymagały opodatkowania danej czynności poza granicami RP. Dalsze wywody Autor poświęca analizie kolejnych instytucji o charakterze kompensacyjnym, a wśród nich eksponuje dobrowolne poddanie się odpowiedzialności zaznaczając istotny wpływ tego instrumentu na przyspieszenie egzekwowania zobowiązań podatkowych.

Doktorant swe rozważania w rozdziale II poświęconym problematyce *Wszczęcia śledztwa lub dochodzenia* rozpoczął od kwestii zawiadomienia o popełnieniu przestępstwa (pkt 2). W sposób rzetelny dostrzegł zasadę legalizmu jako podstawowe źródło art. 304 k.p.k. i wskazanych tam obowiązków zawiadomienia o popełnieniu przestępstwa oraz wnikliwie przeanalizował obowiązki te (prawny i społeczny) w odniesieniu do spraw karnych skarbowych. Ważne są także uwagi Autora odnoszące się do obowiązku denuncjacji o charakterze podmiotowym (s. 62–65), a w szczególności analiza dodatkowych źródeł informacji – podmiotów zobowiązanych na podstawie szczególnych uregulowań ustaw, np. Prawa bankowe czy ustawy o NIK. Przeprowadzona prezentacja prowadzi Doktoranta do sformułowania słusznego wniosku, że postępowanie i związane z nim skutki mogą wystąpić nie tylko w związku z działaniem organu postępowania przygotowawczego, ale także niesformalizowanych działań podmiotów niebędących uczestnikami tego postępowania. Należy także podzielić stanowisko Autora w przedmiocie wartości dowodowej anonimu.

W pkt. 3 omawianego rozdziału została zaprezentowana instytucja czynnego żalu. Doktorant dostrzegł rangę i wynikające z niej skutki przewidziane w przepisach rozdziału drugiego Kodeksu karnego skarbowego zatytułowanego *Zaniechanie ukarania sprawcy* Autor wskazał na istotę zaniechania ukarania sprawcy przy jednoczesnym zaspokojeniu interesu

Skarbu Państwa z punktu widzenia polityki karnej. Jego zdaniem zaspokojenie interesu finansowego wierzyciela nie wymaga, aby bieg przedawnienia zobowiązania podatkowego uległ zawieszeniu. Według Doktoranta ów zabieg „może oznaczać potwierdzenie tezy, że zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest jedną z funkcji postępowania karnego skarbowego i jednocześnie instrumentem dla finansowych organów postępowania przygotowawczego służącym prowadzeniu postępowań sądowych”. Pogląd ten należy podzielić. Natomiast Autor, pisząc o szerokim zakresie przedmiotowym przestępstw i wykroczeń skarbowych objętych wyłączeniem karalności bez względu na rodzaj i ustawowe zagrożenie karą, zupełnie (choćby w jednym zdaniu) nie odniósł się i pominął milczeniem kwestię zastosowania czynnego żalu w przypadku dokonania przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego oraz usiłowania wskazanego w art. 21 k.k.s. jako odstępstwa od zastosowania instytucji czynnego żalu. Na uwagę zasługują również wnioski dotyczące reguł zastosowania czynnego żalu w przypadku korekty deklaracji podatkowej (art. 16 a k.k.s.). Konstrukcja bezkarności na wypadek złożenia deklaracji podatkowej dotyczy przestępstw z art. 156 § 1–3; art. 76 § 1–3; art. 78 § 1–3 k.k.s., w tym tych, które pozostają w zbiegu z innymi przepisami (zob. G.Łabuda, w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2017, s. 306 oraz 311). Niepozabawione racji jest stanowisko Doktoranta mówiące, że wskutek zastosowania art. 16a k.k.s. uniknąć odpowiedzialności może także sprawca, który pełni rolę inicjującą, organizatorską lub kierowniczą. Natomiast gdy skorygowanie deklaracji podatkowej następuje już po przeprowadzonej kontroli skarbowej lub podatkowej (art. 81b o.p.) z równoczesnym spełnieniem przesłanek wyłączenia karalności z art. 16 a k.k.s. sprawcy mogą w sposób celowy stosować sprzeczne z przepisami rozwiązania podatkowe, które w wypadku ich wykrycia nie będą penalizowane z uwagi na treść art. 16 a k.k.s.. Pewien niedosyt budzi fakt, że w tym zakresie Doktorant nie odwołał się do treści art. 54 k.k.s. Wydaje się, że obawy już wynikające z treści art. 54 k.k.s., do których Autor niestety się nie odniósł może ponadto wzbudzać pozostawiona po nowelizacji z 1 marca 2017 r. tożsama struktura warunków restytucji wskazanych w art. 16 a k.k.s. tzn. że nie podlega karze, kto złożył skuteczną w rozumieniu przepisów ustawy korektę deklaracji podatkowej i w całości uiszczył, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie. W tym przedmiocie warto przywołać refleksję wyrażoną w komentarzu do k.k.s., z której wynika, że „obserwacja praktyki finansowych organów postępowania przygotowawczego pozwala krytycznie zauważyć, że dowodzenie w procesie strony podmiotowej czynu zabronionego nie jest,

mówiąc delikatnie, najmocniejsza strona tych organów. Rodzi to obawę bezpodstawnego oskarżania osób, które z przyczyn innych niż zamiar popełnienia czynu zabronionego dopuściły się nieprawidłowości w deklaracjach podatkowych (najczęściej chodzi o pomyłkę, błąd, często ubrane w szaty sporu podatkowego). Strona podmiotowa stanie się języczkiem uwagi karnoskarbowej instytucji korekty deklaracji podatkowej” (G. Łabuda, w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2017, s. 306). W dalszej części rozdziału Autor dokonał wnikliwej analizy postępowania sprawdzającego w sprawach wątpliwych co do otrzymanych lub pozyskanych informacji o popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego (pkt 4, s. 70–74), czynności operacyjno-rozpoznawczych (pkt 5, s. 74–76) oraz przeprowadził rzetelne wywody na temat wszczęcia postępowania na skutek dokonania czynności niecierpiących zwłoki (pkt 6, s. 76–107).

Rozdział III został poświęcony zaprezentowaniu *Stron postępowania przygotowawczego*. W uwagach wstępnych – jak zaznaczył Autor – analiza prezentowanych stron procesowych została skoncentrowana na stronach procesowych wymienionych w art. 120 k.k.s., z pominięciem podmiotu zobowiązanego do zwrotu korzyści, co uzasadnia tezę wstępną rozdziału, tj. zbadanie wpływu postępowania karnego skarbowego na postępowania podatkowe. Zabieg ów jest uzasadniony.

W pkt 2 rozdziału po wnikliwym wyjaśnieniu pojęć i omówieniem czynności nadania statusu osobie podejrzanej, podejrzanego i oskarżonego oraz rzetelnym przedstawieniu gwarancji procesowych z tym związanych Doktorant zaprezentował cenne uwagi odnoszące się do ograniczenia z powodu braku jawności zgromadzonego w postępowaniu przygotowawczym materiału dowodowego uprawnień podejrzanego do obrony. Autor trafnie powołał wyrok Trybunał Konstytucyjnego z 3 czerwca 2008 r., w którym Trybunał stwierdził niezgodność art. 156 k.k.s. z art. 2 oraz art. 42 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP (s. 111). Na tym słusznie formułuje wnioski i między innymi stwierdza, że „zgodnie z orzeczeniem, jeżeli doszłoby do wszczęcia postępowania incydentalnego w przedmiocie zastosowania lub przedłużenia tymczasowego aresztowania, podejrzany powinien mieć wgląd do materiałów postępowania przygotowawczego w zakresie akt, które stanowią uzasadnienie wniosku prokuratora o zastosowaniu tego środka”. W związku z tym, że część akt postępowania przygotowawczego jest niejawną, Autor konkluduje, iż „może to oznaczać, że organ podatkowy będący jednocześnie organem postępowania przygotowawczego będzie gromadził materiał dowodowy w sprawie karnej skarbowej, który następnie wykorzysta w sprawie podatkowej. Podatnik nie będzie jednak miał, z zastrzeżeniem przytoczonego

Wyroku TK, wglądu w materiał dowodowy” (s. 112). Stanowisko to należy uznać za zasadne i w pełni podzielić.

Analizie finansowych i niefinansowych organów postępowania przygotowawczego poświęcony został pkt 3 omawianego rozdziału. Doktorant prawidłowo zaznaczył istotę związania przepisów z art. 118 § 1 i 2 k.k.s. z art. 53 § 37 k.k.s. oraz art. 53 § 38 k.k.s. Odniósł się także do wskazania organów nadrzędnych w strukturze organów finansowych (art. 53 § 39 k.k.s.) oraz niefinansowych (art. 53 § 39a k.k.s.). W dalszych rozważaniach Autor wykazał na tle wprowadzonych w 2016 r. przepisów (zwłaszcza art. 82 § 1b o.p.) ustawy Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r., poz. 201) prymat działań podejmowanych przez finansowe organy postępowania przygotowawczego oraz znaczenie terminu „ujawnić”. Ciekawe rozważania zawarł w przedmiocie kompetencji naczelnika urzędu celno-skarbowego (s. 119–120) na podstawie znowelizowanego przez ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej art. 133 k.k.s. Wątpliwość może wzbudzać stwierdzenie Doktoranta, że „pozyskanie anonimowej informacji, a następnie dokonanie jej weryfikacji w drodze czynności sprawdzających (art. 308 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.) może prowadzić do stanu, w którym uprawnione jest twierdzenie, iż doszło do ujawnienia czynu przez organ postępowania przygotowawczego”, a następnie zdanie, że od źródła informacji nie zależy właściwość organu, ponieważ „jeżeli anonim zostałby przekazany celowo do naczelnika urzędu skarbowego w okolicznościach art. 133 § 1 pkt. 1 k.k.s., urząd ten nie stawałby się właściwy, ponieważ nie można byłoby – zgodnie z poglądem prezentowanym w literaturze – uznać, że doszło do ujawnienia czynu przez ten organ. Z przyjętym przez Doktoranta stanowiskiem można polemizować. Osobiście opowiadam się za twierdzeniem T. Razowskiego, iż „anonimowe zawiadomienie o popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, skierowane do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (czy nawet wadliwie do np. dyrektora) niezależnie od stopnia szczegółowości swej treści lub dołączonych do niego dowodów, nie stanowi substratu ujawnienia któregośkolwiek z tych czynów, zwłaszcza w stopniu uzasadniającym wyłączenie możliwości zastosowania art. 133 § 3 k.k.s.” (zob. T. Razowski, w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2017, s. 1197). Za ważne należy uznać dostrzeżenie przez Doktoranta istotnego od 1 marca 2017 r. problemu w kwestii, „czy przeniesienie domyślnych kompetencji na naczelnika urzędu celno-skarbowego w sprawach karnych skarbowych (art. 133 § 1pkt. 1) w sytuacji, gdy postępowanie podatkowe jest prowadzone przez naczelnika urzędu skarbowego, może ograniczyć kompetencje tego ostatniego, dotyczące wstrzymania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego”. Przyjęte i zaproponowane przez



Doktoranta rozwiązanie, uzasadnione przekonującą argumentacją, zasługuje na pełną aprobatę. Autor zaprezentował także szczegółowo i rzetelnie uprawnienia i obowiązki przysługujące finansowemu organowi postępowania przygotowawczego w zakresie ustalonym przez art. 122 § 1 pkt. 1 k.k.s.

Nie budzi żadnych zastrzeżeń, a wręcz wymaga podkreślenia intersująco przeprowadzona prezentacja i analiza kontekstu uprawnień w obszarze postępowań podatkowych w znaczeniu ich wpływu na czas trwania postępowania karnego skarbowego, w trakcie którego ulega zawieszeniu bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W kontekście zaprezentowanych zagadnień dość syntetyczne, aczkolwiek poprawne i rzeczowe pozostaje przedstawienie podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej (pkt 5) oraz interwenienta (pkt 6).

Trzon merytorycznych zagadnień Doktorant zawarł w rozdziale IV – *Przebieg śledztwa i dochodzenia* oraz w rozdziale V – *Zakończenie postępowania przygotowawczego*.

W tym miejscu należy zaznaczyć pewien dysonans redakcyjny w kwestii struktury treściowej tytułu rozdziału V i kolejności zagadnień objętych tezą główną niniejszego rozdziału, jednak przedstawioną dokładnie w odwrotnej kolejności (podrozdział 1 – *Dochodzenie* oraz podrozdział 2 – *Śledztwo*).

Doktorant rozpoczyna rozważania od dochodzenia (pkt 1) oraz wskazania konsekwencji zmian dokonanych nowelą z 2003 r. w modelu postępowania przygotowawczego w zakresie przedmiotowym śledztwa (art. 151a) i dochodzenia (151b). Słusznie zwraca uwagę, że „przeprowadzenie czynności postępowania przygotowawczego w formie dochodzenia, pomimo że forma ta byłaby w danej sprawie niedopuszczalna, i wniesienie aktu oskarżenia przez finansowy organ postępowania przygotowawczego, pomimo że powinien to uczynić prokurator, przesądza o umorzeniu postępowania ze względu na brak skargi uprawnionego oskarżyciela (art. 17 § 1 pkt. 9 w zw. z art. 113 k.k.s.). Do momentu umorzenia postępowania, pomimo jego wadliwości, bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pozostaje zawieszony, co umożliwia wydanie skutecznej decyzji wymiarowej w postępowaniu podatkowym”.

W pkt 2 pt. *Śledztwo* po przedstawieniu uwag dotyczących wagi spraw prowadzonych w formie śledztwa, charakteru przestępstw przyporządkowanych tej formie oraz mechanizmów w postaci wydłużenia postępowania przygotowawczego i zapobiegania przedawnieniu zobowiązania podatkowego Doktorant zaprezentował zakres czynności procesowych zastrzeżonych – poza prokuratorem – do kompetencji finansowych organów postępowania przygotowawczego. Ciekawej i szczegółowej analizie Autor poddał kwestie

autonomicznych podstaw wymienionych w art. 37 § 1 i art. 38 § 2 k.k.s. związane z nadzwyczajnym obostrzeniem kary. Dokonując analizy śledztwa obligatoryjnego, gdy sprawca popełnia umyślne przestępstwo skarbowe, powodując uszczuplenie należności publicznoprawnej dużej wartości, albo popełnia umyślne przestępstwo skarbowe, a wartość przedmiotu czynu zabronionego jest duża, Autor słusznie zwrócił uwagę i wyjaśnił, że w wielu wypadkach dopuszczalne będzie przynajmniej w początkowym stadium postępowania wszczęcie dochodzenia przez finansowy organ z dwóch powodów: po pierwsze dlatego, że w momencie wszczęcia postępowania przygotowawczego nie zawsze jest liczbowo wyrażona kwota pieniężna, od której uiszczenia uchylił się podatnik, a po drugie, że przesłanka narażenia na uszczuplenie nie może stanowić samodzielnej podstawy nadzwyczajnego obostrzenia kary, jeżeli odpowiednio nie zostaną ujawnione uchybienia z art. 53 § 15 lub art. 62 § 2 k.k.s. Podobnie cenne uwagi odniósł do śledztwa obligatoryjnego, gdy sprawca uczynił sobie z popełniania przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu. Prawidłowo Doktorant wskazał skutki procesowe ustalenia jedynie jednorazowego naruszenia przepisu stanowiącego przestępstwo skarbowe w związku z treścią art. 37 § 1 pkt. 2 k.k.s. oraz przeanalizował instytucję czynu ciągłego w rozumieniu art. 6 § 2 k.k.s. W odniesieniu do ostatniej kwestii dostrzegł i sformułował zasadną konkluzję mówiącą o tym, że „nie można wykluczyć przypadku, że okresowo osiągnięta kwota dochodu z tytułu uszczuplenia należności publicznoprawnej będzie możliwa do uznania za stałe źródło dochodu, nie będzie natomiast podstaw do przypisania nadzwyczajnego obostrzenia kary, gdyż ogół zachowań sprawcy w warunkach art. 6 § 2 k.k.s. stanowić będzie tylko jeden czyn a nie przynajmniej dwa jak stanowi art. 37 § 1 pkt. 2 k.k.s. W takim wypadku prowadzenie śledztwa nie będzie konieczne”. Następnie prawidłowo odniósł się do kwestii śledztwa obligatoryjnego, gdy sprawca popełnił dwa albo więcej przestępstw skarbowych, zanim zapadł pierwszy wyrok, chociażby nieprawomocny, co do któregośkolwiek z nich i każdy z tych czynów wyczerpuje znamiona przestępstwa skarbowego określonego w tym samym przepisie, a odstępy czasu pomiędzy nimi nie są długie. Doktorant poprawnie ocenił istoty i znaczenia kryterium odstępow czasu pomiędzy przestępstwami skarbowymi pozostającymi w ciągu przestępstw w przedmiocie oceny organu finansowego dla prawnych podstaw stosowania obostrzenia kary. Zaproponował słusznie, by w obliczu trudności wywołanych rozbieżnością stanowiska judykatury „finansowy organ postępowania, argumentując przyjęcie stosunkowo długiego okresu traktowanego jako «krótki odstęp czasu» w rozumieniu art. 37 § 1 pkt.3 k.k.s. [mógł] odwoływać się do poglądów prezentowanych w literaturze”, wyróżniając P. Kardasa, G.

Łabudę T. Razowskiego, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2017 r., s. 94–98.

Ponadto Doktorant przeanalizował śledztwo obligatoryjne, gdy sprawca popełnia przestępstwo skarbowe, działając w zorganizowanej grupie albo w związku mającym na celu popełnienie przestępstwa skarbowego. Należy podzielić stanowisko Autora, że „literalnie odczytując treść art. 37 § 1 pkt. 5 k.k.s., przyjąć należy, iż samo popełnienie przestępstwa skarbowego, chociażby nastąpiło w ramach zorganizowanej grupy albo związku, nie będzie stanowiło wystarczającej podstawy do obostrzenia kary, gdy grupa lub związek były nastawione na popełnienie przestępstwa pospolitego. Dowodowego udokumentowania wymagać zatem będzie również kwestia działania grupy”. Na zakończenie Doktorant krótko, aczkolwiek poprawnie i w sposób adekwatny do przedmiotowej kwestii odniósł się do śledztwa fakultatywnego (art. 151 a § 2 pkt.4 k.k.s.). Omawiając tę kwestię, trafnie wskazał przyczyny uchylecia ustawowych kryteriów warunkujących tę formę postępowania przygotowawczego oraz, co ważne, podał przesłanki, które powinny decydować o możliwości prowadzenia śledztwa. Jednocześnie zaznaczył konsekwencje zarządzenia śledztwa przez finansowy organ, które w praktyce związane jest z wydłużeniem postępowania przygotowawczego. *De lege ferenda* wskazał na potrzebę, a równocześnie jasno wykazał trudności związane z przeprowadzeniem badań statystycznych, proponując przy tym stosowny zakres zagadnień podlegających ewentualnemu zbadaniu i przyświecający im cel.

W pkt 3 omawianego rozdziału Doktorant zaprezentował *Tryby postępowania*. Autor zaznaczył, że modelowe postępowanie karne skarbowe oparte zasadniczo na trybie zwyczajnym doznaje modyfikacji w przebiegu szczególnych odmian postępowań wymienionych w art. 117 § 1 k.k.s., to jest: 1) w przedmiocie udzielenia zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności; 2) zwyczajnym; 3) nakazowym; 4) w stosunku do nieobecnych. Z tej perspektywy Doktorant zasygnalizował i prawidłowo odniósł się do znaczenia (s. 163–164) przyjętej w przepisie „hierarchizacji odmian rodzajowych przebiegu procesu” (zob. J. Zagrodnik, *Hierarchia odmian rodzajowych przebiegu procesu karnego skarbowego w świetle noweli wrześniowej*, Prok. i Pr. 2015, nr 5, s. 98–100) oraz dokonał wnikliwej analizy na płaszczyźnie normatywnej rozwiązań proceduralnych danego trybu postępowania z pominięciem uzasadnionym celowościowo postępowania w przedmiocie udzielenia zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. Analizę tego postępowania Autor zasadnie zamieścił w rozdziale V.

Obszerne rozważania zawarte w rozdziale V (*Zakończenie postępowania przygotowawczego*) zostały podzielone na sześć podrozdziałów tematycznych, które

odpowiednio poświęcone są sporządzeniu aktu oskarżenia z uwzględnieniem wniosku o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy, wniosku o warunkowe umorzenie postępowania karnego skarbowego w sprawie o przestępstwo skarbowe, umorzeniu postępowania, skierowaniu do sądu przez finansowy organ postępowania przygotowawczego wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności przez sprawcę oraz w części końcowej zagadnieniom czasu trwania postępowania przygotowawczego i zawieszeniu postępowania.

Doktorant dokonuje analizy aktu oskarżenia, zaznaczając przy tym konsekwencje procesowe jego wniesienia w postaci nieodwieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, obowiązku zawiadomienia prokuratora, „uznaniowość” istnienia podstaw do sporządzenia przez organ finansowy aktu oskarżenia (arg. ex 322 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Pewien niedosyt budzi nazbyt syntetyczne potraktowanie rozwiązań przyjętych nowela wrześnieją – Autor pisze: „O wniesieniu aktu oskarżenia w sprawie o przestępstwo skarbowe finansowy organ postępowania przygotowawczego zawiadamia niezwłocznie prokuratora przez doręczenie odpisu tego aktu (art. 155 §1 w zw. z § 4 k.k.s.). Jeżeli przestępstwo skarbowe podlega rozpoznaniu w postępowaniu zwyczajnym, finansowy organ postępowania w ciągu 14 dni od zakończenia śledztwa sporządza akt oskarżenia i przesyła do wraz z aktami prokuratorowi, przekazując jednocześnie dowody rzeczowe. Akt oskarżenia zatwierdza prokurator” (s. 183–184). Poza sporem pozostaje oczywisty fakt terminu, natomiast Doktorant chociażby w kilku zdaniach nie odniósł się do kwestii z art. 155 § 1 k.k.s. związanych ze przekazaniem prokuratorowi informacji, jaki materiał dowodowy przedstawiono stronom podczas czynności końcowego zaznajomienia (art. 154a k.k.s.) oraz informacji na temat ewentualnych wniosków, o których mowa w § 7 i dowodów rzeczowych. Ponadto Autor nie zwrócił uwagi, iż prokurator, jeżeli zatwierdzi akt oskarżenia (czy np. wniosek o warunkowe umorzenie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe), staje się autorem takiej skargi karnej, a w wypadku decyzji negatywnej co do zatwierdzenia aktu oskarżenia podejmuje niezależne decyzje, np. uzupełnienia śledztwa lub dochodzenia prowadzonego pod jego nadzorem, czy wydaje zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów decyzję w przedmiocie zmiany danego rodzaju skargi.

Doktorant skromnie zaznaczył możliwość wniesienia wraz z aktem oskarżenia wniosku o pociągnięcie do odpowiedzialności posiłkowej w stosunku do kary grzywny grożącej sprawcy przestępstwa (art. 124 k.k.s.) oraz wniosku o zobowiązanie podmiotu określonego w art. 24 § 5 k.k.s. do zwrotu na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego uzyskanej korzyści majątkowej, przy czym takie upoważnienie ma wyłącznie

prokurator lub finansowy organ postępowania przygotowawczego (art. 155 § 7 k.k.s.). Natomiast Doktorant bardzo ciekawe i wartościowe rozważania zaprezentował w odniesieniu do wniosku o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy. Nie budzi większych zastrzeżeń analiza zagadnienia sporządzenia wniosku o warunkowe umorzenia postępowania karnego w sprawie o przestępstwo skarbowe. Autor trafnie zauważył, że Kodeks karny skarbowy wprowadził dodatkową podstawę z art. 41 § 3 służącą możliwości podjęcia postępowania warunkowo umarzającego. Należy także w pełni podzielić uzasadnienie Doktoranta do stanowiska i analizowanych wątpliwości interpretacyjnych w zakresie zastosowania warunkowego umorzenia postępowania w wypadku określonym w art. 37 § 1 pkt. 4 k.k.s. (recydywa skarbowe) w zw. z art. 41 § 1 k.k.s. oraz art. 66 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. (ukaranie za umyślne przestępstwo pospolite) (s. 190 – 192).

Nie budzi żadnych zastrzeżeń analiza kwestii *Umorzenia postępowania zamieszczona* w podrozdziale 3

Ważne i bardzo interesujące kwestie zostały poruszone w pkt. 4 *Skierowanie do sądu przez finansowy organ postępowania przygotowawczego wniosku o zezwolenie na dobrowolne odpowiedzialności przez sprawcę*. Na wyróżnienie zasługuje wnikliwe i rzetelne zaprezentowanie rozważań w kwestii złożenia wniosku i weryfikacji jego warunków formalnych (art. 142 k.k.s.) dobrowolnego poddania się odpowiedzialności karnej, analiza w przedmiocie negocjacji podjętych przez organ i konsekwencje ich zakończenia (pozytywne i negatywne), istota i charakter wniosku składanego przez organ do sądu o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. Doktorant formułuje także ważne wnioski w kwestii ograniczenia wynikającego z art. 17 § 2 pkt. 1 k.k.s. w zastosowaniu tej instytucji, gdy popełnione przestępstwo jest zagrożone karą ograniczenia wolności albo karą pozbawienia wolności.

Kolejne podrozdziały odnoszą się do zagadnienia czasu trwania (pkt. 5) oraz zawieszenia postępowania (pkt. 6); celowe wydaje się ich omówienie łącznie. W pierwszym podrozdziale poddanym analizie Doktorant prawidłowo ustosunkował się do zmiany art. 153 §1 k.k.s. z 1 marca 2017 r. Wykazał, że zarówno w uprzednim stanie prawnym, jak i obowiązującym, gdy postępowanie prowadzone jest w formie dochodzenia, nadzór prokuratora nie jest co do zasady obligatoryjny, a jedynie szczególne przypadki przestępstw, określone w art. 151 a §2 k.k.s., muszą być prowadzone w formie śledztwa. Należy zgodzić się z poglądem Autora, że po nowelizacji art. 153 k.k.s. finansowe organy zyskały instrument dopuszczający przedłużenie dochodzenia na czas praktycznie nieograniczony z wyjątkiem dotyczącym terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskazanym w art. 51 § 1 i 2

k.k.s., a uzasadnienie dla wprowadzenia nadzoru w art. 153 k.k.s. wskazuje jedynie, że zmiana ma charakter „dostosowujący”. Owo „dostosowanie” stanowi koincydencję powstałą w wyniku zmiany w strukturze organów Krajowej Administracji Skarbowej. Doktorant słusznie konstatuje, że prowadzi to do zwiększenia kompetencji finansowych organów postępowania przygotowawczego bez – zdaniem Autora – możliwości interpretacji przepisów k.k.s. w taki sposób, że przedłużenie postępowania przygotowawczego w formie dochodzenia objęte jest obowiązkowym nadzorem prokuratora.

Instytucja zawieszenia postępowania karnego skarbowego oparta została oprócz podstaw prawnych z art. 11 § 2 oraz art. 22 Kodeksu postępowania karnego na nowej samodzielnej podstawie zamieszczonej w Kodeksie karnym skarbowym w art. 114a k.k.s. Doktorant na tle krytycznie ustosunkowanych do tej regulacji poglądów przedstawicieli doktryny formułuje własne wnioski oparte na rzeczowej argumentacji, wskazując m.in., że po pierwsze, „przepis nie stawia warunków dotyczących zawieszenia postępowania poza faktem kontroli lub toczącego się postępowania podatkowego”; po drugie, „w praktyce stosowania prawa z perspektywy organów prowadzących postępowanie przygotowawcze, regulacja ta jest bardzo efektywna, jeżeli chodzi o możliwość przedłużania postępowania prowadząca do wydania egzekwowlanej decyzji w postępowaniu podatkowym”.

W rozdziale VI mgr Paweł Jabłonowski podejmuje problematykę *Nadzoru i kontroli nad postępowaniem przygotowawczym*. W pierwszym podrozdziale, *Kontrola postępowania przygotowawczego*, Autor na wstępie prawidłowo wyjaśnił różnicowanie aksjologiczne rozumienia terminów „kontrola” i „nadzór”. Z perspektywy „nadzoru” na płaszczyźnie normatywnej prawidłowo przeprowadził analizę w przedmiocie kontroli odwoławczej decyzji procesowych wydawanych przez organy postępowania przygotowawczego, tzn. postanowień (art. 459 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), zarządzeń (art. 466 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.) oraz czynności zażalenia na zatrzymanie na podstawie art. 246 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.p.k. i zaniechania dokonania czynności w wypadku niezawiadomienia w terminie sześciu tygodni od złożenia zawiadomienia o popełnieniu przestępstwa o wszczęciu lub odmowie wszczęcia dochodzenia na podstawie art. 306 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. (art. 467 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Powyższa analiza doprowadziła do sformułowania słusznego wniosku, iż zażalenia mogą być rozpoznawane w ramach struktury organizacyjnej finansowych organów postępowania, przez prokuratora sprawującego nadzór nad postępowaniem prowadzonym przez finansowy organ postępowania, przez prokuratora nadrzędnego oraz przez sąd. Doktorant zauważa i formułuje trafne uwagi na temat szczególnego trybu odwoławczego polegającego na tzw. autorewizji aktu wydanego przez

organ prowadzący postępowanie przygotowawcze, w którym „ani prokurator, ani finansowy organ postępowania przygotowawczego nie są w tym przypadku organem odwoławczym, mogą jedynie uwzględnić zażalenie”. Autor zawarł także interesujące wnioski w kwestii nadzoru sprawowanego nad niefinansowymi organami w sprawach odmowy wszczęcia dochodzenia, zawieszenia oraz umorzenia, wykazując nadrzędność w podejmowaniu takich decyzji prokuratora (art. 325 e § 2 zd. 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.).

Ciekawe kwestie zostały przeanalizowane w podrozdziale 2 *Kompetencje nadzorcze prokuratora*. Trafnie Autor zwraca uwagę na art. 151 c § 1 k.k.s. ustanawiający zasadę, iż śledztwo prowadzone przez finansowy organ postępowania przygotowawczego nadzoruje prokurator, co potwierdza zasadę wynikającą z art. 326 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. Prawidłowo konstatuje iż w takim wypadku „trzeba także mieć na uwadze przepisy szczególne, które powodują, że pomimo wystąpienia nadzoru prokuratora nad dochodzeniem, o którym mowa w art. 151 c § 2 k.k.s., finansowy organ nadrzędny pozostanie właściwy do sprawowania nadzoru nad postępowaniem. Mowa o dobrowolnym poddaniu się odpowiedzialności (art. 134 § 4, art. 142 § 1 i art. 147 k.k.s.)”. Potwierdzeniem tej tezy jest przyjęte za prof. K. Dudką stanowisko, że prokurator, jeżeli jest obowiązany do sprawowania nadzoru nad postępowaniem przygotowawczym, to ogranicza szczegółowość tego nadzoru.

*Kompetencje prokuratora przyznane nadrzędnym organom finansowym* stanowią przedmiot analizy w podrozdziale 3. Doktorant prawidłowo przedstawił czynności nadzorcze, które zgodnie z Kodeksem postępowania karnego należą do prokuratora, a w myśl art. 122 § 1 pkt. 2 k.k. kompetencje te zostały przyznane organowi nadrzędnemu nad finansowym organem postępowania przygotowawczego, oraz zwrócił uwagę na szczególne uprawnienie nadzorcze ministra właściwego do spraw finansów publicznych w sprawach o wykroczenia skarbowe w postaci uchylecia prawomocnego postanowienia o umorzeniu postępowania przygotowawczego. Doktorant w sposób wnikliwy i rzetelny przeanalizował układy procesowe, w których organ finansowy uzyskuje kompetencje prokuratora, a każdy z przedstawionych przypadków został opatrzony trafnymi wnioskami Autora.

Rozdział VII – *Czynności sądowe w postępowaniu przygotowawczym* – otwiera analiza kwestii zaskarżenia postanowienia o odmowie wszczęcia lub umorzenia postępowania (pkt 1). Doktorant trafnie podkreśla, że zarówno zakres podmiotowy, jak i specyfikę postępowań karnych skarbowych charakteryzuje pewnego rodzaju hermetyczność spowodowana ograniczonym kręgiem osób dopuszczonych do udziału w postępowaniu, a u osób zainteresowanych występuje brak *gravamen* (interes prawny) do zaskarżenia takiej decyzji procesowej. Autor wykazał w zakresie zażalenia na postanowienie o odmowie

wszczęcia śledztwa lub dochodzenia różnicowanie organów procesowych upoważnionych do rozpoznania zażalenia, tj. od postanowienia prokuratora (art. 465 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.) – sąd, natomiast od postanowienia finansowego organu postępowania (art. 465 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.) – prokurator. Na tym tle formułuje trafne wnioski, że interpretacja o braku sądowej kontroli nad postanowieniem o odmowie wszczęcia śledztwa lub dochodzenia jest niedopuszczalna z uwagi na art. 153 a k.k.s., który stanowi, iż zażalenie dotyczące odmowy wszczęcia postępowania prowadzonego w formie dochodzenia lub jego umorzenia są rozpatrywane przez sąd zgodnie z zasadami kontroli zażaleniowej właściwej dla prokuratora określonej w art. 463 w zw. z art. 465 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. Zdaniem Autora organ dokonuje kontroli międzyinstancyjnej, a jeżeli nie przychyli się do zażalenia, jest zobligowany skierować je do sądu.

Odnosząc się do kwestii rozpoznawania zażaleń przez sąd na czynności prokuratora i finansowych organów postępowania (pkt 2), należy podkreślić rzetelne zaprezentowanie postępowania zażaleniowego przed sądem w stadium postępowania przygotowawczego z inicjatywy organu finansowego w kontekście czynności, decyzji procesowych oraz instytucji. Bardzo ciekawe są rozważania i wnioski zawarte w podrozdziale 3 – *Kontrola sądu nad postępowaniem* oraz podrozdziale 4 zatytułowanym *Inne niż nadzorcze czynności wykonywane przez sąd w postępowaniu przygotowawczym*. W tej części rozprawy omówione zostały środki procesowe zastrzeżone do wyłącznej kompetencji sądu, a wśród nich tymczasowe aresztowanie. W kontekście tych uwag należy podkreślić wykazanie przez Doktoranta znaczenia praktycznego sporządzonego przez organ finansowy uzasadnienia co do przesłanek zastosowania tymczasowego aresztowania. Niniejsze uzasadnienie organu finansowego jak Autor trafnie zauważa, ma istotne znaczenie dla sądu ze względu na ograniczoną w praktyce niezależność jurysdykcyjną sądu karnego w sprawach podatkowych, w kontekście wiedzy specjalistycznej finansowych organów postępowania. W mojej ocenie należy przyjąć, że uzasadnienie organu finansowego nie tylko może, ale i powinno stanowić bardzo ważną instrukcję procesową uwypuklającą istotę stosownie uzasadnionych podstaw zastosowania tego środka. Doktorant dostrzega także znaczenie praktyczne zastosowania tymczasowego aresztowania dla organu finansowego i wskazuje na możliwości wykorzystania pozaprocesowych funkcji tego środka, a w konsekwencji doprowadzenie do dobrowolnego skorygowania deklaracji podatkowych i zwrotu należności publicznoprawnych podejrzanego jeszcze przed skazaniem. Pewien niedosyt może budzić dość krótkie i nazbyt syntetyczne ujęcie tzw. innych czynności postępowania przygotowawczego pozostających w kompetencji sądu, tzn. zabezpieczenie majątkowe oraz przesłuchanie świadka.



W rozdziale VIII omówiono akt oskarżenia. Najpierw Autor podrozdziale 1 zajmuje się granicami aktu oskarżenia, wyjaśnia pojęcie i znaczenie aktu oskarżenia dla procesu karnego, a następnie zaznacza, że akt oskarżenia ze względu na przyporządkowaną mu funkcję obligująco-programową wskazuje kierunek postępowania sądowego i jest wiążący dla sądu. Trafnie zauważa, iż sąd nie jest uprawniony do zwrotu sprawy prokuratorowi celem: 1) rozszerzenia oskarżenia na inne osoby nieobjęte aktem oskarżenia w trybie art. 339 § 3 pkt. 3a k.p.k. w zw. z art. 344a k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.; 2) rozszerzenia na czyny do tej pory niezarzucone. Wnikliwe i szczegółowe rozważania obejmują problematykę tożsamości czynu zarzucanego i przypisanego sprawcy. Doktorant trafnie w tym miejscu zwraca uwagę na konsekwencję, że „jeżeli organ nie określiłby na moment złożenia aktu oskarżenia całkowitej wartości uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie zobowiązania lub nie zidentyfikował wszystkich czynów związanych z danym zdarzeniem, to postępowanie na podstawie k.k.s. powinno jednak objąć te czyny związane z danym zdarzeniem. „Granice procesu określa bowiem zdarzenie faktyczne, które oskarżyciel opisał w akcie oskarżenia w formie zarzutu, podając także naruszony jego zdaniem przepis ustawy karnej skarbowej”. Należy także zaaprobować stanowisko Autora w kwestii znaczenia opisu czynu w akcie oskarżenia dla przestępstw i wykroczeń skarbowych charakteryzujących się powszechnie uszczupleniem lub narażeniem na uszczuplenie należności publicznoprawnej (s. 298–299) w kontekście wagi uprzednio zakończonego postępowania podatkowego związanego ze zdarzeniem faktycznym i jego znaczenia dla poprawnego przypisania sprawcy czynu przez sąd (s. 299). Szkoda, że Autor przy poruszeniu kwestii formy i pisemności aktu oskarżenia nie zauważył i nie odniósł się do formy pisemnej zachowanej także w akcie oskarżenia sporządzonym w wersji elektronicznej, którą dopuszcza uchwalone 28 stycznia 2016 r. Prawo o prokuraturze, oraz nie wskazał, że o pisemności aktu oskarżenia przesądza wyznaczony przez ustawodawcę model kontroli formalnej tej skargi zawarty w art. 337 § 1 k.p.k., w którym wymieniony został jeden z jej wzorców w postaci art. 119 k.p.k. odnoszący się do pism procesowych. W tym podrozdziale Autor prezentuje także kwestię przedmiotowego rozszerzenia oskarżenia na rozprawie w trybie art. 398 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. Omawia poszczególne warunki rozszerzenia oskarżenia przewidziane w tym przepisie, w tym uwzględnienie okoliczności ujawnionych w toku rozprawy, zgodę oskarżonego oraz skutek odroczenia rozprawy. Słusznie zauważa, że wskazanie w art. 398 § 1 k.p.k., iż sąd „może” rozpoznać rozszerzony zarzut, nie oznacza dowolności. Sąd będzie zobowiązany do rozpoznania nowego oskarżenia. Doktorant prawidłowo wyjaśnia kwestię biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, gdy zachodzi konieczność sporządzenia i wniesienia nowego aktu oskarżenia, i stwierdza, że

zostaje on zawieszony, umożliwiając skuteczne wydanie decyzji podatkowej związanej z nowymi czynami. W podrozdziale 2 Doktorant prawidłowo i rzetelnie wskazał i omówił wynikające z art. 155 k.k.s., art. 151 k.k.s. oraz 157 § 2 k.k.s. odstępstwa od sporządzenia i wniesienia aktu oskarżenia przez oskarżyciela głównego (art. 45 k.p.k.) na rzecz oskarżycieli finansowych organów postępowania przygotowawczego.

W podrozdziale 3 Autor przedstawia także szczegółowo strukturę zwykłego aktu oskarżenia (art. 332 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Praktyczny wymiar ma bardzo interesująco zaprezentowane zagadnienie opisu czynu i jego kwalifikacji karnej w powiązaniu z istotnym problemem uprawnień oskarżycielskich finansowych organów postępowania w aspekcie zbiegu przepisów. Przedstawiając zagadnienie, Autor zajmuje się konstrukcją zbiegu idealnego art. 8 § 1 k.k.s. jako uzasadnioną odrębnością karnoskarbowego przedmiotu ochrony. Autor słusznie stwierdza, że w wypadku krzyżowania się pól karalności czynów skarbowych i powszechnych zachodzi rzeczywisty, a nie pozorny zbieg czynów karalnych, a reguły wykładni nie zawsze prowadzą do zredukowania wielości ocen prawnych. Trafnie przywołuje art. 76 k.k.s. dotyczący bezpodstawnego zwrotu podatku oraz art. 286 k.k. dotyczący przestępstwa oszustwa podatkowego, wskazując, że ocena zbiegu tych przepisów nie jest w orzecznictwie jednolita, w związku z tym organ prowadzący postępowanie ma możliwość dokonania kwalifikacji czynu jako przestępstwa powszechnego.

Autor słusznie także wskazuje, że poza określeniem zarzucanego sprawcy czynu i pozostałymi istotnymi elementami aktu oskarżenia szczególnie ważne znaczenie ma zwłaszcza wskazanie wysokości powstałej szkody (uszczerpcenia lub narażenia na uszczerpcenie zobowiązania podatkowego) z uwagi na to, że w niektórych przestępstwach i wykroczeniach skarbowych od wysokości uszczerpcenia lub narażenia na uszczerpcenie zobowiązania podatkowego uzależnia się wysokość sankcji. Cenne jest także zwrócenie uwagi i ciekawe przeanalizowanie takich kwestii, jak: prawna możliwość dokonania ustalenia wysokości uszczerpcenia lub narażenia na uszczerpcenie zobowiązania podatkowego w świetle art. 8 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. czy uwzględnienie odsetek od należności podatkowych.

Na zakończenie rozważań Doktorant omawia dołączony ewentualnie do aktu oskarżenia wniosek o nałożenie odpowiedzialności posiłkowej, jeżeli ustalono istnienie podstaw z art. 24 § 1 i 2 k.k.s. oraz wniosek o zobowiązanie określonego podmiotu do zwrotu na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego korzyści majątkowej uzyskanej z przestępstwa skarbowego, art. 24 § 5 k.k.s. Natomiast kolejne wnioski, tzn. wniosek o zgodę na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności oraz wniosek o skazanie bez rozprawy, art. 156 k.k.s., zamieścił odrębnie w ostatnich następujących po sobie

podrozdziałach. Wydaje mi się, że ten zabieg redakcyjny nie jest do końca trafny. Należałoby zastanowić się, czy nie bardziej czytelnym rozwiązaniem byłaby zmiana tytułu podrozdziału czwartego na np. *Wnioski oraz surogaty aktu oskarżenia*, co umożliwiłoby dokonanie analizy łącznie, aczkolwiek z wyodrębnieniem poszczególnych wniosków w tekście tego podrozdziału.

Rozdział IX – *Skutki wszczęcia postępowania karnego skarbowego dla zobowiązań podatkowych* – stanowi zwieńczenie rozprawy doktorskiej. Autor zaprezentował w nim instytucje zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (pkt 1), wyodrębniając analizę rozwiązań modelowych instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania w prawie niemieckim (pkt 2) oraz w polskich przepisach (pkt 3). Przyjęta przez Doktoranta koncepcja przedstawienia tytułowego zagadnienia zasługuje na uznanie.

W podrozdziale pierwszym Autor znakomicie wywiązał się z zadania, wprowadzając czytelnika w obszar ciekawych zagadnień merytorycznych związanych z wyjaśnieniem terminu przedawnienia, jego istoty i aksjologicznego znaczenia nadanego mu ustawą Kodeks cywilny (art. 120 k.c.) oraz ustawą Ordynacja podatkowa (art. 70 § 1 o.p.; art. 48 o.p.; art. 50 o.p.), wskazaniem celu i skutków tej instytucji, a w ich następstwie przechodzi do analizy zawieszenia wskazanego w art. 70 § 6 pkt. 1 o.p. W przedmiotowym zagadnieniu prawidłowo przeanalizował rozwiązania przyjęte w wyniku nowelizacji w 2003 r. ustawy Ordynacja podatkowa z 1997 r. do art. 70 § 6 pkt. 1 o.p. Doktorant wykazał także związane z treścią art. 70 § 6 pkt. 1 o.p. wątpliwości na tle poglądów przedstawicieli nauki. Dokładnie przeanalizował ewolucję tego unormowania, wskazując między innymi na problematyczną kwestię szerokich możliwości wszczęcia postępowania karnego, nieścisłości w określeniu związku pomiędzy wszczęciem postępowania karnego skarbowego a zawieszeniem biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt. 1 o.p. w brzmieniu tego przepisu obowiązującym do 14 października 2013 r. oraz kwestię jego niezgodności z art. 2 Konstytucji RP. Na zakończenie Autor odniósł się do najnowszego projektu Ordynacji podatkowej z 23 października 2017 r. Należy podzielić jego konkluzję, że „choć instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego może niekiedy sankcjonować naruszenie przez podatnika finansowego obowiązku płacenia podatków, to jednak, skoro została wprowadzona do systemu prawnego, musi realizować stawiane jej zadania, a zwłaszcza stabilizowanie stosunków społecznych poprzez wygaszanie z upływem czasu zadawnionych zobowiązań podatkowych. Omówione w podrozdziałach 2 i 3 funkcjonowanie zawieszenia biegu przedawnienia w systemie prawa niemieckiego i polskiego nie budzi zastrzeżeń.

Ostatnią część rozprawy stanowią *Wnioski końcowe*, w których Autor sformułował cenne uwagi i wnioski *de lege ferenda*. Wnioski stanowią podsumowanie rozważań będących przedmiotem dysertacji doktorskiej ze szczególnym uwzględnieniem argumentacji Autora w przedmiocie potwierdzenia wstępnej tezy rozprawy, czy możliwe jest wykorzystanie, a jeśli tak, to w jakim zakresie, przepisów postępowania przygotowawczego do prowadzenia spraw podatkowych oraz wniosków sformułowanych na podstawie badań empirycznych.

Na zakończenie pragnę podkreślić, że podniesione powyżej uwagi nie dotyczą kwestii zasadniczych i nie wpływają na pozytywną ocenę całej rozprawy doktorskiej.

### **3. Uwagi końcowe**

W konkluzji stwierdzam, że oceniana dysertacja doktorska mgr. Pawła Jabłonowskiego stanowi interesujące, samodzielne i oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. Autor wykazał się przy tym szeroką znajomością zagadnień teoretycznoprawnych z zakresu prawa karnego i postępowania karnego oraz prawa karnego skarbowego, w tym aktów szczególnych, oraz opanował warsztat prowadzenia badań naukowych i umiejętność ich prezentowania.

Rozprawa doktorska autorstwa mgr. Pawła Jabłonowskiego pt. *Postępowanie przygotowawcze w prawie karnym skarbowym* odpowiada wymogom przewidzianym w art. 13 ust. 1 ustawy z 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 882) i uzasadnia na podstawie art. 14 tejże ustawy dopuszczenie Doktoranta do dalszych czynności w postępowaniu o nadanie stopnia doktora nauk prawnych.

Dr hab. Ewa Krúk

