

Sebastian Zieliński
Uniwersytet w Białymstoku
se.zielinski@yahoo.com

Dopuszczalność kasacji w sprawach o wykroczenia skarbowe

The admissibility of cassation in tax misdemeanour cases

Abstract: The article presents an analysis on the admissibility of cassation in tax misdemeanour cases in Poland. In such proceedings, the right of the parties to make a cassation was excluded and this privilege granted only to special entities - the Attorney General and the Ombudsman. This article analyses the reasons for the exclusion of the parties' right to cassation and the nature of legal cassation of particular entities. In addition, the article portrays the cassation in tax misdemeanour cases as a legal remedy available to every final judgment of the court terminating the proceedings, also characterizing the judgments from which the cassation is allowed and the permitted cassation directions. Moreover, the article brings closer the practical way of directing cassation in tax misdemeanour cases through the parties' request to the Ombudsman or the Attorney General to consider submitting an extraordinary cassation regulated under art. 167a kks.

Keywords: cassation, tax misdemeanours, fiscal penal law

Słowa kluczowe: kasacja, wykroczenia skarbowe, prawo karne skarbowe

Ustawodawca w kodeksie karnym skarbowym unormował odpowiedzialność zarówno za przestępstwa skarbowe stanowiące najpoważniejsze naruszenie w prawie karnym skarbowym, jak i za mniej karygodne czyny niedozwolone, tj. wykroczenia skarbowe. Przestępstwami skarbowymi są czyny zagrożone przez kks. pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności. Wykroczeniami skarbowymi są natomiast czyny zabronione przez kodeks pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego spełnienia oraz niektóre inne czyny, jeśli kks. tak stanowi. Różna ocena karygodności tych zachowań, a w konsekwencji zakwalifikowanie ich do kategorii przestępstw lub wykroczeń wynika przede wszystkim z różnego stopnia narażenia interesów fiskal-

nych państwa na uszczerbek, ale nie tylko. Kodeks karny skarbowy statuuje wykroczenia skarbowe ustanawiając subsydiarne wykroczenia skarbowe wobec odpowiednich typów przestępstw skarbowych, typizując tzw. przepołowione czyny zabronione, bądź określając samodzielne typy wykroczeń skarbowych¹. Wykroczenia skarbowe, jakkolwiek stanowią działania szkodliwe dla interesów fiskalnych państwa i jako takie wymagają ścigania w drodze postępowania represyjnego, to są czynami mniej karygodnymi i mniej szkodliwymi społecznie niż przestępstwa skarbowe. W konsekwencji postępowanie w sprawach o wykroczenia skarbowe zachowuje pewne odrębności proceduralne od postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe.

Co istotne, w sprawach o wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy kodeksu postępowania karnego, z pewnymi wyjątkami wynikającymi przede wszystkim ze specyfiki spraw karnoskarbowych. Zarówno w postępowaniu o przestępstwa, jak i o wykroczenia skarbowe w sposób oczywisty zachowują aktualność naczelne zasady procesu karnego, takie jak zasada domniemania niewinności, zasada prawa do obrony, zasada obiektywizmu. Ustawodawca, pomimo wydzielenia kategorii wykroczeń skarbowych, nie zdecydował się na odpowiednie zastosowanie w stosunku do postępowań w tych sprawach przepisów ustawy z dnia 24 sierpnia 2001 r. Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia², ale na odpowiednie stosowanie przepisów proceduralnych stosowanych – co do zasady – w przypadku tych bardziej karygodnych przewinień, tj. przestępstw. Nie sposób jednak nie dostrzec bliźniaczego rozwiązania dopuszczalności kasacji w sprawach o wykroczenia skarbowe, które przewiduje art. 167a kks., z tym, które statuuje art. 110 ustawy z dnia 24 sierpnia 2001 r. Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia. W obydwu tych przepisach ograniczono krąg podmiotów mogących wnieść kasację od orzeczenia w sprawie o wykroczenie skarbowe lub wykroczenie do podmiotów szczególnych.

Kasacja w postępowaniu skarbowym (podobnie jak w innych postępowaniach represyjnych) pełni funkcję nadzwyczajnego środka zaskarżenia, a zatem instytucji, za pomocą której osoba niezadowolona z orzeczenia może dążyć do jego zmiany lub uchylenia. Kasacja jest przy tym środkiem względnie suspensywnym (co do zasady nie wstrzymuje wykonania orzeczenia) oraz bezwzględnie dewolutywnym, bowiem do jej rozpoznania właściwy jest wyłącznie Sąd Najwyższy. Sąd Najwyższy w wyniku rozpoznania kasacji może kasację oddalić albo uchylić zaskarżone orzeczenie w całości lub w części, przy czym w takim wypadku przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania właściwemu sądowi albo umarza postępowanie. Nadto, w przypadku oczywistej niesłuszności skazania Sąd Najwyższy uniewinnia oskarżonego.

Nadzwyczajny charakter kasacji w postępowaniach o przestępstwa skarbowe sprowadza się przede wszystkim do tego, że przysługuje ona wyłącznie od prawo-

1 S. Baniak, Prawo karne skarbowe, Warszawa 2009, s. 31.

2 Ustawa z dnia 24 sierpnia 2001 r. Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (Dz.U. Nr 106, poz. 1148 ze zm.).

mocnego wyroku sądu odwoławczego kończącego postępowanie oraz od prawomocnego postanowienia sądu odwoławczego o umorzeniu postępowania i zastosowaniu środka zabezpieczającego określonego w art. 93 kk. Postępowanie w sprawach o wykroczenia skarbowe już w tym miejscu wykazuje pewne odrębności, bowiem w jego przypadku kasację można wnieść od każdego prawomocnego orzeczenia sądu kończącego postępowanie. Dopuszczalność kasacji tworzy wyjątek od zasady niepodważalności i stałości prawomocnych orzeczeń sądowych i dlatego przewidziano wąski katalog przyczyn kasacyjnych, co tym bardziej zwiększa nadzwyczajność tego środka³. Wprowadzenie tego wyjątku słusznie uzasadnia się jednak zasadą trafnej reakcji karnej, której „w imię sprawiedliwości w procesie karnym” przyznaje się prymat nad stałością i niepodważalnością decyzji procesowych.⁴

Zgodnie z art. 167a kks., kasację w sprawie o wykroczenie skarbowe mogą wnieść wyłącznie Prokurator Generalny i Rzecznik Praw Obywatelskich. Kasację taką wnieść można od każdego prawomocnego orzeczenia sądu kończącego postępowanie. Art. 167a kks. stanowi zatem *lex specialis* w stosunku do ogólnych unormowań kpk. stosowanych odpowiednio w sprawach o wykroczenia skarbowe.

Sprawą o wykroczenie skarbowe jest sprawa rozpoznawana w przedmiocie odpowiedzialności osoby za popełnienie wykroczenia skarbowego. Sąd Najwyższy w bogatym orzecznictwie dotyczącym wykładni terminu „sprawa o wykroczenie”, na gruncie art. 110 ustawy z dnia 24 sierpnia 2001 r. Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia, wielokrotnie wskazywał prawidłową wykładnię pojęcia „sprawy o wykroczenie”. Orzeczenia te zapadały na gruncie konfliktu pomiędzy stosowaniem przepisów dotyczących postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia, nie zaś przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Postępowanie karnoskarbowe i prawo karne skarbowe nie są jednak materią na tyle odrębną od postępowania karnego i prawa karnego, aby formułować w ich zakresie odrębne czy też wprost przeciwnie tezy. Sprawami o wykroczenia skarbowe są zarówno sprawy, które od początku były prowadzone w trybie procedury wykroczeniowej, jak i takie, które wszczęte zostały jako sprawy o przestępstwo skarbowe, a sąd odwoławczy przyjął w orzeczeniu kończącym, że czyn traktowany dotąd jako przestępstwo jest jedynie wykroczeniem⁵. Decydujące jest zatem ostateczne uznanie czynu za wykroczenie skarbowe⁶.

Kasacja w sprawach o wykroczenia skarbowe jest środkiem zaskarżenia, do którego dostęp mają wyłącznie dwa wyspecjalizowane podmioty: Prokurator Generalny i Rzecznik Praw Obywatelskich. Strony postępowania o wykroczenie skarbowe,

3 S. Baniak, *Prawo...*, *op. cit.*, s. 56.

4 W. Grzeszczyk, *Kasacja w polskim procesie karnym*, Kraków 2000, s. 31.

5 Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 26 października 2007 r., sygn. akt V KK 49/07, KZS 2008 nr 4, poz. 42.

6 Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 10 grudnia 2015 r., sygn. akt III KK 410/15, Prok. i Pr. 2016 nr 3, poz. 12, KZS 2010 nr 11, poz. 37; postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 15 kwietnia 2010 r., sygn. akt III KZ 29/10.

a zatem oskarżyciel publiczny, oskarżony oraz interwenient, nie mają legitymacji procesowej do wniesienia kasacji od prawomocnego orzeczenia sądu kończącego postępowanie.

Krąg podmiotów mogących wnieść kasację w sprawach o wykroczenia ograniczono z kilku powodów. W drugiej połowie lat dziewięćdziesiątych XX wieku, gdy do nowych ustaw represyjnych wprowadzano kasację w miejsce jednocześnie zniesionej rewizji nadzwyczajnej, wskazywano na niedoskonałości postępowania trójinstancyjnego, co ukształtowało obecny charakter prawny kasacji w sprawach karnych i karnoskarbowych, jako środka nadzwyczajnego⁷. Wprowadzając tę instytucję, obawiano się nadmiernej przewlekłości postępowania, która mogłaby prowadzić do sytuacji, w której kara orzeczona za popełnione przestępstwo (względnie wykroczenie) byłaby często wykonywana dopiero po upływie bardzo długiego czasu od chwili jego popełnienia, co jest niepożądane z punktu widzenia racjonalnej i skutecznej polityki karnej⁸. Postrzeganie kasacji w praktyce jako oczywistego kolejnego środka odwoławczego prowadzić może natomiast do sytuacji, w której Sąd Najwyższy nie będzie w stanie właściwie procedować wskutek bardzo dużej liczby wpływających kasacji, które mogą zostać rozpoznane przecież wyłącznie przez ten sąd.

W konsekwencji, za jeden z powodów wyłączenia dopuszczalności kasacji stron w sprawach o wykroczenia skarbowe uznaje się ekonomiczne dążenie do racjonalizacji kasacyjnego orzekania przez Sąd Najwyższy. Oczywistym jest, że Prokurator Generalny i Rzecznik Praw Obywatelskich będą rzadziej wносить kasację w sprawach o wykroczenia skarbowe, niż robiłyby to strony tych postępowań. W doktrynie podnosi się również, że przyznanie stronom uprawnienia do wniesienia kasacji w sprawach o wykroczenia skarbowe byłoby, ze względu na wagę tych spraw, które znamionuje niski stopień społecznej szkodliwości czynu, nieadekwatne do rangi skargi kasacyjnej⁹. Sprawy o wykroczenia skarbowe są uznawane za błahe, a zatem niezasługujące – co do zasady – na kontrolę kasacyjną¹⁰.

Strona niezadowolona z orzeczenia w sprawie o wykroczenie skarbowe zostaje zatem pozbawiona środka odwoławczego, który w innych postępowaniach represyjnych przysługuje stronom. Powyższe może rodzić wątpliwości co do spełniania przez tak ukształtowane postępowanie represyjne kryteriów uznania je za rzetelny proces. Analizując całokształt regulacji kks. i istotę postępowania w sprawach o wykroczenia skarbowe, należy jednak dojść do wniosku, że wątpliwości te są nieuzasadnione. Postępowanie to oczywiście spełnia konstytucyjne minimum dwuinstancyjności postę-

7 Z. Doda, J. Grajewski, A. Murzynowski, *Kasacja w postępowaniu karnym – Komentarz*, Warszawa 1996, s. 6.

8 *Ibidem*, s. 5.

9 Tak np. L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 1004; T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012.

10 T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 661.

powania sądowego, wynikające z art. 176 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Kasacja pozostaje ponadto środkiem nadzwyczajnym, a zatem takim, który zastosowanie znajdzie jedynie w wyjątkowych sytuacjach. W konsekwencji, należy przychylić się do stanowiska, że środek ten powinien przysługiwać tylko w sprawach największego kalibru (np. sprawach o przestępstwa skarbowe), a nieograniczony dostęp do kasacji we wszystkich sprawach doprowadziłby – przy obecnych możliwościach orzeczniczych – do zakłócenia, a nawet zatamowania orzekania w Sądzie Najwyższym.

Co istotne, przepisy kks. nie wyłączają możliwości wniesienia kasacji w sprawach o wykroczenia skarbowe w ogóle, ale takie uprawnienie przekazują wyłącznie podmiotom szczególnym – Prokuratorowi Generalnemu i Rzecznikowi Praw Obywatelskich. Zatem podmioty te mogą wkroczyć w tych nadzwyczajnych, wyjątkowych sytuacjach, gdy dwuinstancyjna kontrola sądowa zawiodła i w postępowaniu o wykroczenie skarbowe zasada trafnej reakcji karnej poniosła nadmierny uszczerbek. Z kolei wniesienie kasacji w sprawach o wykroczenia skarbowe przez podmiot nieuprawniony nie może wywołać żadnych skutków prawnych i nie obliuguje prezesa sądu pierwszej instancji do podjęcia jakichkolwiek czynności prawnych¹¹. Strona niezadowolona z orzeczenia w sprawie o wykroczenie skarbowe może jedynie wystąpić do podmiotów szczególnych, legitymowanych do wniesienia kasacji w tych sprawach, wnosząc o rozważanie przez Prokuratora Generalnego albo Rzecznika Praw Obywatelskich wystąpienia z kasacją w trybie art. 167a kks.

Oczywiście, ani Prokurator Generalny, ani Rzecznik Praw Obywatelskich nie są zobligowani do wniesienia kasacji w sprawie o wykroczenie skarbowe po rozpoznaniu prośby strony, ewentualnie innego podmiotu zainteresowanego wniesieniem przez te podmioty kasacji. Uwzględniając jednak ustrojową rolę tych podmiotów powinny one być zainteresowane złożeniem uzasadnionej kasacji nawet w sprawach tak „błahych” jak sprawy o wykroczenie skarbowe. Zgodnie bowiem z art. 2 ustawy z dnia 28 stycznia 2016 r. o Prokuraturze, Prokuratura wykonuje zadania w zakresie ścigania przestępstw oraz stoi na straży praworządności. Prokuratura stoi na straży praworządności, co oznacza, że jej zadaniem jest praktyczna realizacja zasady demokratycznego państwa prawa urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej¹². Prokurator Generalny jest zaś naczelnym organem prokuratury i zwierzchnikiem wszystkich prokuratorów. W konsekwencji, wszędzie tam, gdzie doszło do rażącego naruszenia zasad sprawiedliwości społecznej, powinien on w ramach swoich ustawowych kompetencji podjąć działania zmierzające do usunięcia stanu tego naruszenia. Podobnie, zgodnie z art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r.

11 Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 24 maja 2016 r., sygn. WZ 5/16, Legalis nr 1473021. Jest to teza Sądu Najwyższego, która została wyrażona w orzeczeniu na gruncie przepisów kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia, jednak zachowuje pełną aktualność w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe.

12 L. Mazowiecka, Prokuratura w Polsce, Warszawa 2015, s. 247.

o Rzeczniku Praw Obywatelskich, rzecznik stoi na straży wolności i praw człowieka i obywatela określonych w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz w innych aktach normatywnych, w tym również na straży realizacji zasady równego traktowania. Słusznie zatem wskazuje się w doktrynie, że tak szeroko zakreślone spektrum działania umożliwia rzecznikowi podjęcie interwencji właściwie w każdej sprawie¹³. Bez wątplenia zatem powinien on przedsięwziąć działania wówczas, gdy doszło do rażącego naruszenia zasady trafnej reakcji karnej lub naruszenia praw człowieka i obywatela, które mogą ponieść uszczerbek w postępowaniu w sprawie o wykroczenie skarbowe. Sprawy te powinny być więc objęte zainteresowaniem podmiotów wskazanych w art. 167a kks. i praktyka pokazuje, że kasacje w sprawach o wykroczenia skarbowe, jakkolwiek wyjątkowo, to jednak są wnoszone do Sądu Najwyższego, co zdaje się odpowiada celom ustrojodawcy.

Zgodnie z art. 167a kks., Prokurator Generalny i Rzecznik Praw Obywatelskich mogą wnieść kasację w sprawie o wykroczenie skarbowe wyłącznie od prawomocnego orzeczenia sądu kończącego postępowanie. Treść art. 167a kks. jest przy tym analogiczna do regulacji art. 521 kpk. normującego kasację podmiotów szczególnych w postępowaniu karnym. Znaczenie terminu „prawomocne orzeczenie sądu kończące postępowanie” użytego w art. 167a kks. można zatem wyklądać pomocniczo, korzystając z poglądów orzecznictwa i doktryny w sprawach karnych, z uwzględnieniem specyfiki postępowania w sprawach o wykroczenia skarbowe.

W orzecznictwie Sądu Najwyższego podnosi się, że prawomocność orzeczenia należy rozpatrywać w dwóch aspektach – formalnym i materialnym. Prawomocność orzeczenia w wymiarze formalnym oznacza, że wydane orzeczenie nie podlega już zaskarżeniu za pomocą zwykłych środków odwoławczych, zaś prawomocność materialna przewiduje niedopuszczalność wszczęcia i prowadzenia od nowa postępowania o ten sam czyn tej samej osoby, już z punktu widzenia prawomocności formalnej zakończonego postępowania (zakaz *ne bis in idem*)¹⁴. W doktrynie można zauważyć rozbieżności w sposobie analizowania pojęcia prawomocności. Sposoby te można podzielić na analizę prawomocności w ujęciu dwuaspektowym (prawomocność formalna i materialna) oraz w ujęciu integralnym¹⁵. Pomimo prezentowanych w piśmiennictwie różnic poglądów co do podstaw uznania prawomocności decyzji procesowych, ostatecznie prawomocność orzeczenia sprowadza się do jego ostateczności, tj. braku możliwości jej wzruszenia za pomocą zwyczajnych środków odwoławczych. Za S. Steinbornem należy zatem wskazać, że prawomocność orzeczenia to stan, w którym decyzja procesowa dotycząca określonej kwestii jest niepodważalna,

13 J. Świeca, Ustawa o Rzeczniku Praw Obywatelskich. Komentarz, Warszawa 2010, s. 11.

14 Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 25 czerwca 2015 r., sygn. akt II KK 146/15, Legalis nr 1281609.

15 S. Steinborn, Prawomocność części orzeczenia w procesie karnym, Warszawa 2011, s. 36.

a zatem nie można jej zaskarżyć w drodze zwyczajnych środków odwoławczych, względnie zmienić lub uchylić w drodze zwyczajnych środków odwoławczych¹⁶.

Ponadto, zgodnie z art. 167a kks., orzeczenie w sprawie o wykroczenie skarbowe, od którego możliwe będzie wniesienie kasacji, musi mieć charakter orzeczenia kończącego postępowanie. Stan ten jest zwykle łączony z prawnym wyłączeniem możliwości zwykłego biegu danego postępowania¹⁷. Dążąc do ustalenia, czy dane orzeczenie spełnia to kryterium, należy brać pod uwagę wykładnię systemową, tj. wymóg, aby system procesowy tworzył uporządkowaną całość, według niesprzecznych ze sobą schematów postępowania, odpowiadających zasadom modelowym, jakie nimi rządzą¹⁸. W doktrynie podnosi się przy tym, że nie jest istotne dla uznania kończącego charakteru orzeczenia, to czy rozstrzyga ono merytorycznie określoną kwestię, czy stanowi jedynie decyzję w sposób formalny kończącą bieg postępowania¹⁹.

Co istotne, kasacja podmiotów szczególnych w sprawie o wykroczenie skarbowe może zostać wniesiona niezależnie od tego, czy orzeczenie kończące w sprawie wydał sąd pierwszej instancji, czy też sąd odwoławczy. Należy bowiem pamiętać, że celem tego rodzaju kasacji jest naprawienie stanu, jaki spowodowała nietrafna reakcja karna niezależnie od instancyjnego źródła jej pochodzenia. I tak np. może zostać uznany za orzeczenie kończące postępowanie np. wyrok wydany w oparciu o art. 387 kpk. w zw. z art. 161 kks., nawet jeśli nie został on zaskarżony do sądu odwoławczego.

W orzecznictwie Sądu Najwyższego dopuszcza się uznanie za orzeczenie kończące postępowanie sądowe postanowienia sądu odwoławczego nawet wydanego z naruszeniem przepisów procesowych, z których wynika niedopuszczalność zażalenia na postanowienie sądu pierwszej instancji²⁰.

Podkreślenia wymaga, że przepis art. 167a kks. w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 24 sierpnia 2001 r., dopuszczał kasację wyłącznie od prawomocnego orzeczenia kończącego postępowanie sądowe²¹. Art. 167a kks. w brzmieniu obowiązującym od dnia 17 grudnia 2005 r. przewiduje jednak, że musi to być prawomocne orzeczenie sądu kończące postępowanie. Należy się zatem zgodzić ze stanowiskiem, że w skład tego pojęcia wchodzi również orzeczenia kończące stadium przygotowawcze wydane w ramach tzw. czynności sądowych postępowania przygotowawczego²². Takie sformułowanie art. 167a kks. prowadzić powinno do wniosku, że kasacja w tym

16 S. Steinborn, *Prawomocność...*, *op. cit.*, s. 44.

17 Tak np. L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces karny skarbowy*, Warszawa 2015, s. 763.

18 Uchwała Pełnego Składu Izby Karnej Sądu Najwyższego z dnia 9 października 2000 r., sygn. akt I KZP 4/00, OSNKW 2000, nr 9-10, poz. 77.

19 J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy...*, *op. cit.*, s. 1004.

20 Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 15 kwietnia 1998 r., sygn. akt III KKN 420/97, OSNKW 1998, nr 5-6, poz. 29, s. 40.

21 Dz.U. Nr 106, poz. 1149.

22 T. Razowski, *Komentarz do art. 167a k.k.s., (w:) P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 1167.

trybie przysługuje nie tylko od prawomocnych orzeczeń kończących postępowanie w odniesieniu do głównego przedmiotu procesu, ale także w stosunku do postanowień kończących tzw. postępowania uboczne²³.

Przepis art. 167a kks. stanowi *lex specialis* w stosunku do pozostałych przepisów kpk. stosowanych odpowiednio w sprawach o wykroczenia skarbowe w oparciu o art. 113 § 1 kks. Stanowi on ograniczenie kręgu podmiotów uprawnionych do wniesienia kasacji w tych sprawach, ale nie przewiduje innych szczególnych regulacji, np. w zakresie terminu do złożenia tego nadzwyczajnego środka zaskarżenia. Należy zatem uznać, że Prokurator Generalny i Rzecznik Praw Obywatelskich nie są związani żadnym terminem do wniesienia kasacji, co wynika z odpowiedniego stosowania w sprawach o wykroczenia skarbowe art. 524 § 2 kpk. Jedynie na marginesie trzeba wskazać, że powołany przepis kpk. odnosi się do kasacji Ministra Sprawiedliwości-Prokuratora Generalnego, Rzecznika Praw Obywatelskich i Rzecznika Praw Dziecka. Ten ostatni podmiot nie ma legitymacji do wniesienia kasacji w sprawie o wykroczenie skarbowe. Zauważyć natomiast można, że kpk. odnosząc się do organu uprawnionego do wniesienia kasacji szczególnej wskazuje na Ministra Sprawiedliwości-Prokuratora Generalnego, nie zaś na Prokuratora Generalnego, jak to ma miejsce w kks. Prowadzi to do pewnej niespójności językowej przepisów obydwu ustaw, jednak nieuprawniony byłby wniosek o wynikającej z tego niespójności systemowej.

Ponadto rozważenia wymaga, w jakim kierunku może zostać wniesiona kasacja szczególna uregulowana w art. 167a kks. W doktrynie podnosi się, że przepis art. 167a kks. nie wskazuje, jakie rozstrzygnięcie może być zaskarżone, a zatem należy przyjąć, iż może to być każde orzeczenie sądu – korzystne, jak i niekorzystne dla oskarżonego²⁴. Zagadnienie to wydaje się być bardziej skomplikowane. Zgodnie z art. 523 § 1 kpk., kasacja może być wniesiona tylko z powodu uchybień wymienionych w art. 439 kpk. lub innego rażącego naruszenia prawa, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na treść orzeczenia oraz nie może być wniesiona wyłącznie z powodu niewspółmierności kary. Nadto kasację na korzyść oskarżonego (skazanego) można wnieść jedynie w razie skazania go za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe na karę pozbawienia wolności bez warunkowego zawieszenia jej wykonania (art. 523 § 2 kpk.), zaś kasację na niekorzyść oskarżonego można wnieść jedynie w razie jego uniewinnienia albo umorzenia postępowania (art. 523 § 3 kpk.). Zgodnie z art. 523 § 4 kpk., ograniczenia te nie dotyczą kasacji wniesionej z powodu uchybień wymienionych w art. 439 kpk., jak również w wypadku określonym w art. 521 kpk. Pierwsza sytuacja jest klarowna i oparcie kasacji w sprawie o wykroczenie skarbowe na zarzucie dopuszczenia się przez sąd naruszenia stanowiącego bezwzględne podstawy uchylenia orzeczenia prowadzi do wyłączenia ograniczeń wskazanych w art. 523 § 2 i § 3 kpk. Pojawia się

23 M. Warchoł, Kodeks postępowania karnego. Komentarz, A. Sakowicz (red.), „Legalis” 2016, s. 1116 i n.

24 M. Tużnik, Postępowania szczególne w postępowaniu skarbowym, Warszawa 2013, s. 252.

jednak pytanie, czy wyłączenie tych ograniczeń w wypadku określonym w art. 521 kpk. (tj. w wypadku kasacji podmiotów szczególnych) ma zastosowanie *per analogiam* w przypadku jedynej dopuszczalnej w sprawie o wykroczenie skarbowe kasacji podmiotu szczególnego (Prokuratora Generalnego albo Rzecznika Praw Obywatelskich). Stosowanie analogii w tym przypadku nie wydaje się w pełni uzasadnione. Wskazać jednak należy, że zastosowanie tych ograniczeń do kasacji w sprawach o wykroczenia skarbowe prowadzi do wniosków sprzecznych z wykładnią funkcjonalną przepisów kpk. i kks. i sprzecznej z pozycją ustrojową np. Rzecznika Praw Obywatelskich. Jeśliby bowiem uznać, że np. ograniczenie kasacji wskazane w art. 523 § 2 kpk. znajduje zastosowanie w stosunku do kasacji Rzecznika Praw Obywatelskich w sprawach o wykroczenie skarbowe, należałoby dojść do wniosku, iż podmiot ten nigdy nie będzie mógł wnieść kasacji na korzyść obywatela. Co oczywiste, obywatel nigdy nie zostanie w sprawach o wykroczenia skarbowe skazany „za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe na karę pozbawienia wolności bez warunkowego zawieszenia jej wykonania”, co jest warunkiem *sine qua non* wniesienia kasacji na korzyść oskarżonego zgodnie z ww. przepisami. To prowadzi do wniosku, że Rzecznik Praw Obywatelskich mógłby wnieść kasację jedynie na niekorzyść obywatela, tj. broniąc interesów fiskalnych państwa, a nie miałby możliwości podjęcia się obrony obywatela niesłusznie ukaranego w postępowaniu o wykroczenie skarbowe. Taka interpretacja jest niesłuszna, całkowicie sprzeczna z rolą Rzecznika Praw Obywatelskich w ustroju Rzeczypospolitej Polskiej i ostatecznie należy dojść do wniosku, iż charakter przepisu art. 167a kks. jako *lex specialis* do regulacji kpk. przejawia się również w tym, że podmioty szczególne mogą wnieść kasację od każdego prawomocnego orzeczenia sądu kończącego postępowanie w sprawie o wykroczenie, niezależnie od kierunku tej kasacji. W praktyce w sprawach o wykroczenia skarbowe są wnoszone kasacje podmiotów szczególnych na korzyść oskarżonego i podlegają one rozpoznaniu Sądu Najwyższego²⁵.

Należy podkreślić, że uwzględniając regulacje art. 524 § 3 kpk. w zw. z art. 113 § 1 kks., niedopuszczalne jest uwzględnienie kasacji wniesionej na niekorzyść oskarżonego po upływie roku od daty uprawomocnienia się orzeczenia.

Oczywiście w przypadku kasacji wnoszonej w sprawie o wykroczenie skarbowe odpowiednie zastosowanie mają również przepisy kpk. odnoszące się do technicznych kwestii wnoszenia kasacji. Prokurator Generalny i Rzecznik Praw Obywatelskich w oparciu o art. 525 § 2 kpk. w zw. z art. 521 kpk. *per analogiam* kasację w sprawie o wykroczenie skarbowe wnoszą bezpośrednio do Sądu Najwyższego. Naturalnie podmioty te nie są związane przymusem adwokacko-radcowskim (art. 526 § 2 kpk. w zw. z art. 113 § 1 kks.), a przy tym wydatki poniesione przez sąd, związane z rozpoznaniem kasacji wniesionej przez Prokuratora Generalnego lub Rzecznika Praw Obywatelskich w sprawie o wykroczenie skarbowe ponosi Skarb Państwa (art. 638 kpk. w zw. z art. 113 § 1 kks.).

25 Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 23 kwietnia 2015 r., sygn. akt II KK 80/15, KZS 2015 nr 9, poz. 32.

Podsumowując powyższe rozważania należy wskazać, że wyłączenie prawa stron do wniesienia kasacji w sprawach o wykroczenie skarbowe i przekazanie tego uprawnienia wyłącznie Prokuratorowi Generalnemu i Rzecznikowi Praw Obywatelskich jest nie tylko niesprzeczne z dyrektywami rzetelnego procesu, ale również pożądane z perspektywy wydajności systemu sądownictwa. Jakkolwiek postępowanie w sprawach o wykroczenie skarbowe ma charakter represyjny (co mogłoby uzasadniać byt dodatkowego nadzwyczajnego środka zaskarżenia dla stron), to jednak dotyczy spraw o mniejszym stopniu społecznej szkodliwości i w konsekwencji kończyć się może mniej dolegliwą karą niż inne postępowania represyjne. Dlatego wyłączenie legitymacji stron postępowania do złożenia tego środka zaskarżenia nie jest podyktowane większą dbałością o trwałość orzeczeń w sprawach o wykroczenia skarbowe kosztem trafnej reakcji karnej, ale pragmatyczną oceną przewidywanej wydajności orzekania przez Sąd Najwyższy. Podkreślić należy, że zasada trafnej reakcji karnej nie ponosi przy tym nadmiernego uszczerbku, bowiem w skrajnych sytuacjach Prokurator Generalny i Rzecznik Praw Obywatelskich mogą wnieść kasację w sprawie o wykroczenie skarbowe od każdego prawomocnego orzeczenia sądu kończącego postępowanie, w tym także na korzyść ukaranego. Strony zainteresowane złożeniem przez podmiot szczególnie kasacji w sprawie o wykroczenie skarbowe mogą wystąpić do tych podmiotów z prośbą o rozważenie złożenia w ich sprawie kasacji w trybie art. 167a kks. W praktyce Rzecznik Praw Obywatelskich lub Prokurator Generalny, rozpatrując taką prośbę, dokonują wstępnej kontroli zasadności kasacji, co również prowadzi do ograniczenia liczby składanych kasacji i może przyczyniać się do zwiększenia wskaźnika ich zasadności.

BIBLIOGRAFIA

- Baniak S., Prawo karne skarbowe, Warszawa 2009.
- Doda Z., Grajewski J., Murzynowski A., Kasacja w postępowaniu karnym – Komentarz, Warszawa 1996.
- Grzegorzczak T., Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2009.
- Grzeszczyk W., Kasacja w polskim procesie karnym, Kraków 2000.
- Mazowiecka L., Prokuratura w Polsce, Warszawa 2015.
- Razowski T., Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2012.
- Sakowicz A. (red.), Kodeks postępowania karnego. Komentarz, Warszawa 2016.
- Steinborn S., Prawomocność części orzeczenia w procesie karnym, Warszawa 2011.
- Świeca J., Ustawa o Rzeczniku Praw Obywatelskich. Komentarz, Warszawa 2010.
- Tużnik M., Postępowania szczególne w postępowaniu skarbowym, Warszawa 2013.
- Warchoł M., Kodeks postępowania karnego. Komentarz, A. Sakowicz (red.), „Legalis” 2016.
- Wilk L., Zagrodnik J., Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2016.