

wolno bez zgody osoby zainteresowanej publikować informacji oraz danych dotyczących prywatnej sfery życia, chyba że wiąże się to bezpośrednio z działalnością publiczną danej osoby”. Przepis ten ma istotne znaczenie dla interpretacji art. 213 § 2 k.k., wyznaczając pole bezprawności ingerencji w sferę traktowaną zwyczajnie jako należącą do życia prywatnego lub rodzinnego. Osoba, działając publicznie, zawęża tym samym zakres chronionej prawnie sfery swego życia prywatnego. To zawężenie jest tym bardziej znaczące, im bardziej eksponowana jest funkcja publiczna danej osoby. W wypadku np. czołowych polityków ograniczenie chronionej sfery życia prywatnego lub rodzinnego może iść bardzo daleko, gdyż zatarciu ulega granica pomiędzy życiem prywatnym a publicznym. Jeśli jednak życie prywatne danej osoby nie jest powiązane z jej działalnością publiczną, to jakakolwiek ingerencja w tę sferę nosić będzie cechy bezprawności, chyba że zachodzi wypadek określony w art. 213 § 2, a więc ingerencja została podjęta w obronie życia lub zdrowia albo celem zapobiegnięcia demoralizacji małoletniego. Jeśli ingerencja zawiera cechy pomówienia, jest czynem zabronionym pod groźbą kary.

Wydaje mi się, że można postawić jednoznaczną diagnozę, iż w zakresie prawa karnego polski system prawny w sposób właściwy chroni prawo do prywatności. W polskim porządku prawnym nie występują — nieuzasadnione ochroną przynajmniej tak samo ważnych dóbr, jak prywatność — ingerencje ustawodawcy, które stwarzałyby podstawę do penalizacji zachowań polegających na wykonywaniu prawa do prywatności. Również ochrona prawa do prywatności przed działaniami innych osób wydaje się wystarczająca.

GRZEGORZ BOGDAN

PRZEPIŹYW INFORMACJI PODATKOWYCH I JEGO OCHRONA METODAMI PRAWA KARNEGO

Swobodny i nieskrępowany przepływ informacji stanowi okoliczność o zasadniczym znaczeniu dla funkcjonowania współczesnych mechanizmów gospodarki rynkowej. Łatwość pozyskiwania danych niezbędnych w bieżącej działalności przedsiębiorstwa i swoboda komunikowania się, będąca funkcją postępu technicznego, nie pozostają jednak bez wpływu na kształt mechanizmów instytucjonalnej kontroli procesów gospodarczych. Nowoczesne państwo musi zadbać, by istotne fakty związane z tą sferą życia nie uchodziły jego uwagi, tym samym zaś zmuszone jest wyegzekwować od uczestniczących w obrocie prawnym podmiotów istotne dane dotyczące ich bieżącej działalności. Reguła ta przejawia się w całym szeregu unormowań z zakresu szeroko rozumianego prawa gospodarczego, nie jest obca również prawu finansowemu, jednak szczególną rolę odgrywa w sferze unormowań chroniących interes finansowy państwa — przepisów podatkowych.

Uregulowania te tradycyjnie nie stronią od praktyki normatywnego wyznaczania obowiązku informowania wyspecjalizowanych organów administracji państwowej o pewnych faktach. I tak np. już ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 27, poz. 11 ze zm.) w art. 34–36 statuowała, ciążący na osobach fizycznych prowadzących działalność zarobkową oraz osobach prawnych (w tym jednostkach gospodarki społecznej), obowiązek informowania organu podatkowego (na jego wniosek lub z urzędu) o zdarzeniach prawnych mających wpływ na ustalenie zobowiązań podatkowych innych osób. Obowiązek informowania o wszelkich zdarzeniach prawnych mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego ciążył z kolei na sądach i państwowych biurach notarialnych.

Wspomniany akt prawny, po ponad siedemnastu latach obowiązywania, został z dniem 1 stycznia 1998 r. zastąpiony przez ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. — Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.). Co znamienne, mimo jednoznacznie liberalnej wymowy zmian, jakie nowa kodyfikacja wprowadziła w obręb regulacji prawnopodatkowych, zakres obowiązku notyfikacji wobec organu podatkowego danych mogących mieć znaczenie dla zakresu obowiązków finansowych podmiotów uczestniczących w obrocie uległ znaczącemu poszerzeniu. Rozdział 11 działu III wspomnianej ustawy (art. 82–86) skierowany jest do całego szeregu zróżnicowanych adresatów i w dość szczegółowy sposób reguluje zakres ich powinności, sytuacje, w których obowiązki owe się aktualizują, a nawet środki mające służyć ochronie danych przed zapoznaniem się z ich treścią przez osoby niepowołane.

W myśl art. 82 Ordynacji podatkowej osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą lub wykonujące wolny zawód zobowiązane są do sporządzania i przekazywania organowi podatkowemu informacji o zdarzeniach wynikających ze stosunków cywilnoprawnych albo z prawa pracy, mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego podmiotów, z którymi zawarto umowę. Obowiązek taki zasadniczo aktualizuje się na pisemne żądanie organu podatkowego, powstaje jednak z mocy samego prawa, gdy kontrahentem podmiotu zobowiązanego jest osoba zagraniczna. Przepis ten nakłada ponadto na banki obowiązek podawania numerów rachunków wspomnianych wyżej podmiotów i danych umożliwiających identyfikację posiadaczy owych rachunków.

Na bankach oraz innych instytucjach finansowych ciąży wreszcie — na podstawie pisemnego żądania Ministra Finansów — obowiązek udzielenia informacji podatkowych właściwym organom państwa obcego, jeśli powinność taka wynika z treści umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania, których Rzeczpospolita Polska jest stroną.

Artykuł 84 — swoisty odpowiednik art. 36 ustawy o zobowiązaniach podatkowych — nakłada na sądy, komorników sądowych oraz notariuszy obowiązek sporządzania i przekazywania organom podatkowym informacji dotyczących zdarzeń prawnych, które mogą spowodować powstanie zobowiązania podatkowego.

Z kolei art. 86 nakłada na podatników prowadzących księgi podatkowe obowiązek przechowywania ich przez 5 lat po zakończeniu roku, w którym były prowadzone, chyba że podatnicy ci zobowiązani są na mocy odrębnych przepisów złożyć je wraz z zeznaniem podatkowym.

Szeroki zakres kompetencji ustawodawcy przekazuje Ministrowi Finansów. Może on w drodze rozporządzenia określić m.in. grupy podmiotów zobowiązanych do dostarczania informacji podatkowej określonego rodzaju, tryb i termin składania stosownych dokumentów oraz szczegółowy zakres obowiązków związanych z prowadzeniem ksiąg.

Przepisy Ordynacji podatkowej mają zasadnicze znaczenie dla regulowania ogólnych kwestii związanych z szeroko rozumianymi zobowiązaniami podatkowymi, ciężącymi na poszczególnych grupach podmiotów. Nie zmienia to jednak faktu, iż dla oceny ich skali i charakteru niezbędne jest sięgnięcie do wyspecjalizowanych uregulowań związanych z poszczególnymi konstrukcjami prawnopodatkowymi. Te właśnie unormowania zawierają z reguły przepisy nakładające na podmiot, po którego stronie powstał obowiązek podatkowy, powinność poinformowania o tym fakcie organu podatkowego. Klasycznym przykładem takiego uregulowania jest m.in. art. 45 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 80, poz. 350 ze zm.), nakładający na podatników obowiązek składania urzędowi skarbowym zeznań podatkowych obejmujących określony rok podatkowy w terminie do 30 kwietnia roku następnego. Podobny obowiązek określa ustawodawca w ramach art. 27 i 28 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych... (Dz.U. Nr 21, poz. 86), przewidując powinność składania zeznań o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym, wraz z rocznym bilansem i rachunkiem wyników, a także informacją o wysokości należnych gminom na mocy odrębnych przepisów udziałów w podatku.

Powinność taka, będąca regułą w zakresie konstrukcji podatków dochodowych, podlega zrozumiałym modyfikacjom na gruncie innych ustaw podatkowych. W praktyce organy podatkowe mogą czerpać wiedzę o istnieniu i rozmiarach obowiązku podatkowego z rozmaitych dokumentów i urzędzeń ewidencyjnych, np. ewidencji gruntów. Jest to regułą m.in. w zakresie ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. Nr 52, poz. 268 ze zm.) czy ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz.U. Nr 101, poz. 444 ze zm.). W ramach tej ostatniej ustawodawca statuuje jednak obowiązek składania deklaracji przez osoby prawne i jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej (w szczególności nadleśnictwa). Artykuł 66 tej ustawy czyni beneficjentem tego obowiązku organ gminy właściwej miejscowo ze względu na położenie lasu. Z niepodatkowych danych ewidencyjnych organ gminy korzysta również w zakresie regulowanym przez ustawę z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 91 ze zm.).

Może się zdarzyć, iż obowiązek dostarczenia wymaganej informacji podatkowej organowi podatkowemu ciąży na kwalifikowanym podmiocie biorącym udział w postępowaniu podatkowym — w szczególności płatniku. Rozwiązanie takie przewiduje np. art. 18 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 45, poz. 207 ze zm.), nakładając wspomniany obowiązek na płatnika. Pamiętać wreszcie należy, iż na płatniku właśnie ciążyć może obowiązek dostarczania stosownych informacji nie tylko organowi podatkowemu, lecz również podatnikowi. Zobowiązuje go do tego m.in. art. 39 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zaś fakt wywiązania się przezeń z tej powinności ma niejednokrotnie znaczenie rozstrzygające dla terminowego złożenia przez podatnika rzetelnego zeznania podatkowego.

Dane zawarte w deklaracjach podatkowych lub innych dokumentach składanych przez zobowiązane do tego podmioty, a także informacje uzyskane przez organy podatkowe z innych źródeł (np. z akt sporządzanych w toku konkretnych postępowań, informacji przekazanych przez banki) mogą mieć istotne znaczenie gospodarcze dla występujących w obrocie podmiotów, stąd szczególne znaczenie ma uniemożliwienie dostępu do nich osobom niepowołanym. Sposobom przeciwdziałania takiemu niebezpieczeństwu poświęcony został dział VII Ordynacji podatkowej, regulujący problematykę tzw. tajemnicy skarbowej. Do jej zachowania zobowiązani są występujący w postępowaniu podatkowym pracownicy właściwych organów, tak rządowych (Ministerstwa Finansów, urzędów i izb skarbowych), jak i samorządowych (wójtowie, burmistrzowie, prezydenci miast, pracownicy samorządowych służb finansowych, członkowie samorządowych kolegiów odwoławczych oraz pracownicy biur tych kolegiów).

Artykuł 295 Ordynacji podatkowej ogranicza do niezbędnego minimum krąg osób mających dostęp do informacji objętych tajemnicą skarbową. Artykuł 296 określa niezwykle rygorystycznie sposób przechowywania akt spraw zawierających informacje szczególnie istotne (udzielone przez banki lub inne instytucje finansowe) oraz postępowania z nimi po ich wykorzystaniu. W ramach art. 297–299 ustawodawca zawarł enumeratywne wyliczenie podmiotów, którym organ podatkowy może udzielić informacji objętych tajemnicą skarbową. Jest to krąg stosunkowo wąski, ograniczający się do sądowych i prokuratorskich organów ochrony prawnej, finansowych organów dochodzenia oraz niektórych innych podmiotów prowadzących lub biorących udział w postępowaniu podatkowym. Poufny charakter informacji winna jednak podkreślać umieszczana obligatoryjnie na przedmiotowym dokumencie klauzula „Tajemnica skarbową”.

W warunkach nowoczesnego systemu podatkowego terminowe otrzymywanie przez organy podatkowe stosownych informacji jest wymogiem o pierwszorzędym znaczeniu. Z tego też względu ustawodawca nie poprzestał na zabezpieczeniu prawidłowego przepływu informacji podatkowej metodami administracyjnymi, lecz zdecydował się sięgnąć po mechanizmy z zakresu szeroko rozumianego prawa karnego. Z uwagi na specyfikę omawianej regulacji, instrumentem najwłaściwszym dla zapewnienia tego rodzaju ochrony zdaje się być prawo karne skarbowe. W istocie, właśnie jego uregulowania odgrywają kluczową rolę w zakresie prawnokarnej ochrony przepływu informacji skarbowej, nie jest to jednak rola wyłączna, gdyż wymagane przez przepisy Ordynacji podatkowej zachowanie tajemnicy skarbowej ustawodawca zdecydował się chronić metodami prawa karnego powszechnego. O ile z reguły tego rodzaju eklektyzm nie przynosi najlepszych rezultatów, o tyle w tym akurat wypadku jest on uzasadniony specyfiką instytucji prawa finansowego, zaś jego praktyczny wymiar nie generuje zagrożeń będących częstym następstwem tego rodzaju niezintegrowanej reakcji prawnokarnej.

Naruszenie obowiązku przekazywania organom podatkowym wymaganej informacji penalizowane było już w oparciu o przepis art. 105 § 1 ustawy karnej skarbowej z dnia 26 października 1971 r. (t.j. Dz.U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 ze zm.). Przewidywał on sankcję w postaci grzywny do 25 000 zł nakładanej na tego, kto mimo obowiązku nie nadsyła organowi podatkowemu informacji podatkowej lub nadsyła informację zawierającą dane niezgodne z rzeczywistością. Przepis ten zatem w sposób stosunkowo wąski określał granice swego zakresu normowania i z tego też względu nie do końca przystawał do potrzeb powstałych na gruncie Ordynacji podatkowej.

W dniu wejścia w życie nowej kodyfikacji omawianej dziedziny prawa regulacja ta została zastąpiona przez art. 80 ustawy z dnia 10 września 1999 r. — Kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 83, poz. 930). Jego § 1 przewiduje sankcję w postaci grzywny do 120 stawek dziennych za zachowanie polegające na zaniechaniu złożenia w terminie właściwemu organowi podatkowemu wymaganej informacji podatkowej. Ustawodawca posłużył się tutaj zmodyfikowanym znamieniem czasownikowym „składa”, które to pojęcie lepiej odpowiada systematyce ustaw finansowych. Nade wszystko jednak zwraca uwagę wymóg, by informacja taka została złożona właściwemu organowi. Oznacza to z jednej strony istotne rozszerzenie zakresu normowania — penalizowane jest bowiem również zaniechanie złożenia tego rodzaju informacji płatnikowi, z drugiej zaś stawia zobowiązanemu wyższe niż dotychczas wymagania — ma on mianowicie skierować informację do organu uprawnionego do jej otrzymania. Nie doprowadzi to jednak do pogorszenia sytuacji praw-

nej podmiotu, który błędnie zidentyfikuje organ uprawniony do otrzymania informacji z uwagi na to, iż określony w omawianym przepisie czyn zabroniony popełnić można jedynie umyślnie.

Z kolei pod pojęciem „wymaganej informacji podatkowej” rozumieć należy zarówno dane, których podania organ podatkowy zażądał, jak i takie, które winny być dostarczone z urzędu, na mocy wyrażonej wprost dyspozycji ustawowej bądź na podstawie wyraźnej delegacji rozstrzygnięcia aktu wykonawczego.

Warto podkreślić, że czyn zabroniony opisany w §1 ma charakter indywidualny — klauzula „wbrew obowiązкови” ogranicza krąg podmiotów, którym można przypisać odpowiedzialność karną, choć w praktyce szeroki zakres owego obowiązku sprawia, iż wynikające z treści omawianego przepisu wyłączenie podmiotowe ma dość iluzoryczny charakter.

Dość szczególnym charakterem odznacza się uregulowanie zawarte przez ustawodawcę w § 2 omawianego artykułu. Ujęte w nim przestępstwo skarbowe ma postać wieloodmianową. Po pierwsze, przepis ten wiąże z wyższą sankcją (do 180 stawek dziennych grzywny) dopuszczenie się zachowania opisanego w § 2 przez kwalifikowany podmiot postępowania podatkowego, a mianowicie płatnika. Na tym jednak opis zachowania zawartego w ramach wspomnianego przepisu się nie kończy, w jego treści zdecydowano się bowiem na penalizację zachowania, które — aczkolwiek rozpowszechnione i obiektywnie dolegliwe — nie było dotąd opatrzone sankcją karną. I tak, w myśl art. 80 § 2, odpowiedzialność karną przewidzianą w tym przepisie poniesie również taki płatnik, który *wbrew obowiązкови* (wynikającemu np. ze wspomnianego art. 39 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) nie złoży w terminie wymaganej informacji podatkowej podatnikowi.

Z kolei w § 3 ustawodawca konstruuje odrębny typ czynu zabronionego. Zachowanie w nim opisane, w przeciwieństwie do poprzednich uregulowań, polegać będzie z zasady na działaniu. Sprawca w warunkach tego przepisu składa co prawda wymaganą informację, jednak jest ona nieprawdziwa. Należy założyć, iż rozbieżność między danymi zawartymi w oświadczeniu sprawcy a stanem faktycznym dotyczyć musi okoliczności istotnej dla kształtu konkretnego zobowiązania podatkowego. Rzecz jasna, również i w tym wypadku pociągnięcie sprawcy do odpowiedzialności karnej wymaga wykazania istnienia po jego stronie zamiaru, a zatem i jego strony intelektualnej. W związku z tym przesłanką bezwzględnie konieczną dla postawienia zarzutu jest świadomość owej rozbieżności, zatem zwykłe pomyłki nie mogą w tej mierze prowadzić do odpowiedzialności karnej.

Ponadto w ramach § 4 dokonano penalizacji wypadku mniejszej wagi; jeżeli zatem obok znamion jednego z omówionych powyżej typów zachowania sprawcy spełnia wymogi opisane w art. 53 § 8 k.k.s., mamy do czynienia z wykroczeniem skarbowym, zagrożonym grzywną określoną kwotowo.

Należy wreszcie mieć na uwadze jeszcze jedną okoliczność, istotnie zawężającą potencjalny zakres zastosowania art. 80. Otóż w jego treści występuje, nie wyrażone co prawda wprost, tym niemniej jasne i jednoznaczne znamię negatywne. I tak informacja, której przekazania zaniechał podatnik, nie może dotyczyć faktu samego powstania obowiązku podatkowego. Podobnie nieprawdziwa informacja, o której mowa w § 3, nie może obejmować podanej przez podatnika w ramach deklaracji lub oświadczenia okoliczności mającej istotny wpływ na określenie granic zobowiązania podatkowego. We wspomnianych wypadkach mamy bowiem do czynienia z zaistnieniem przesłanek odpowiedzialności karnej wskazanych odpowiednio w ramach art. 54 i 56 k.k.s., a więc z uchylaniem się od opodatkowania lub oszustwem podatkowym. Dochodzi wówczas do pozornego zbiegu przepisów ustawy, w którego konsekwencji uznać należy, iż unormowania art. 54 i 56 pozwalają oddać całość bezprawia, jakim cechuje się zachowanie sprawcy, stąd nie ma potrzeby sięgania po kwalifikację prawną z art. 80 k.k.s.

Z kolei obowiązek przechowywania księgi, wprowadzony przez ustawodawcę w ramach art. 86 Ordynacji podatkowej, znajduje swoje rozwinięcie w art. 60 § 2 Kodeksu karnego skarbowego. Niedopełnienie owego obowiązku realizuje znamiona przestępstwa skarbowego zagrożonego grzywną w wysokości do 240 stawek dziennych.

Odmiennej decyzję podjął ustawodawca w przedmiocie ochrony, za pomocą metod charakterystycznych dla prawa karnego, obowiązku zachowania tajemnicy skarbowej. Jej naruszenie nie godzi bezpośrednio w interes finansów publicznych, stąd ze wszech miar słusznie zrezygnowano z instrumentów prawa karnego skarbowego. Jako że mamy tu do czynienia z czynem zabronionym polegającym na naruszeniu zasad ochrony informacji, rozwiązaniem właściwszym wydaje się być przepis korzystający z konstrukcji typów przestępstw kryminalnych, do którego, na mocy art. 116 k.k., znajdują zastosowanie uregulowania zawarte w Części ogólnej Kodeksu karnego.

W tym właśnie kierunku zmierza regulacja zawarta w ramach art. 306 Ordynacji podatkowej. Nawiązuje ona do wzorów wyznaczonych przez art. 266 Kodeksu karnego, jest jednak rozwiązaniem w pełni autonomicznym i cechującym się wysokim stopniem specjalizacji. Pomiędzy przepisem karnym Ordynacji podatkowej a art. 266 k.k. zachodzić będzie zatem relacja pozornego zbiegu, gdyż uregulowanie zawarte w Kodeksie karnym będzie musiało

ustąpić przed — zagrożonym zresztą znacznie surowszą sankcją — podatkowym odpowiednikiem.

Sięgnięcie po kwalifikację z art. 306 wyłączy również, rzecz jasna, możliwość stosowania kwalifikacji z art. 231 k.k. — nie ze względu na (poważnie ograniczoną) klauzulę subsydiarności z § 4 tego przepisu, lecz z uwagi na relację pozornego zbiegu, uwarunkowaną specyfiką obu uregulowań.

Przestępstwa określone w art. 306 Ordynacji podatkowej mają charakter indywidualny. Dopuścić się ich może jedynie osoba, która na mocy art. 294 tej ustawy zobowiązana jest do przestrzegania tajemnicy skarbowej (w praktyce pracownicy rządowych lub samorządowych służb finansowych i ich przełożeni), nawet po ustaniu stosunku pracy, który przesądzał o istnieniu wspomnianego obowiązku.

W ramach § 1 ujęto typ podstawowy, sprowadzający się do ujawnienia informacji objętych tajemnicą skarbową. Zachowanie takie zagrożone jest karą pozbawienia wolności do lat pięciu. Naturalnie nic nie stoi na przeszkodzie, by w tego rodzaju wypadkach sięgać po środki karne określone w art. 39 Kodeksu karnego. Spośród nich, jak się wydaje, szczególnie przydatny w praktyce okazać się może zakaz zajmowania określonego stanowiska albo wykonywania określonego zawodu; z uwagi na specyficznie zakreślony krąg potencjalnych sprawców faktyczna dolegliwość tego rodzaju środka może okazać się znaczna.

Ustawodawca zdecydował się na odrębną typizację zachowań polegających na ujawnieniu informacji określonych w art. 182 Ordynacji podatkowej, czyli danych przekazywanych przez banki na żądanie naczelnika urzędu skarbowego, dotyczących usług z zakresu obrotu bankowego, świadczonych na rzecz określonego podmiotu. W ramach omawianego typu zagrożenie karą zmodyfikowano w ten sposób, że dolną granicę zagrożenia karą pozbawienia wolności określono na poziomie 6 miesięcy, nie zmieniając górnego, pięcioletniego jej limitu.

W obrębie § 3 ustawodawca zawarł odrębny typ czynu zabronionego, wiążąc wskazane powyżej znamiona przedmiotowe z odmienną formą bezprawności, a więc z nieumyślnością. Zmiana ta nie pozostała oczywiście bez wpływu na wysokość zagrożenia karą — górna granica pozbawienia wolności została tu obniżona do lat 2.

Wreszcie § 4 to przepis dotyczący trybu ścigania. Następuje ono na wniosek pokrzywdzonego, chyba że tym ostatnim jest Skarb Państwa.

Ochrona prawidłowego przepływu informacji finansowej metodami prawa karnego to problem obszerny i złożony. W ramach niniejszego syntetycznego szkicu zasygnalizowano jedynie niektóre jego wątki. Wszystkie one zasługują z pewnością na obszerniejszą analizę, podobnie jak kwestie bardziej szczegółowej natury, przewijające się np. w przepisach „akcyzowych” rozdziału 6 czy w art. 60–62 Kodeksu karnego skarbowego. Z uwagi na stosunkowo krótki okres obowiązywania, regulacje te nie doczekały się dotąd pogłębionej analizy. Należy wyrazić nadzieję, że ten stan rzeczy ulegnie zmianie, gdyż aktualność sygnalizowanych problemów i ich istotne znaczenie dla praktyki wymiaru sprawiedliwości stanowią po temu wystarczający argument.